

HELSINGIN KAUPPAKORKEAKOULU  
Laskentatoimen ja rahoituksen laitos



JOHDON OHJAUSJÄRJESTELMÄT STRATEGIAN TOTEUTTAMISESSA  
MUUTTUVALLA TOIMIALALLA

Case taloushallintopalvelut

HELSINGIN  
KAUPPAKORKEAKOULUN  
KIRJASTO

10725

Laskentatoimi  
Pro Gradu –tutkielma  
Lasse Järvinen  
Kevät 2008

Laskentatoimen ja rahoituksen laitoksen laitosneuvoston kokouksessa 11 / 3 2008

hyväksytty arvosanalla hyvä, 70 p.

Tarkastajat:

KTT, Juhani Vainio

KTT, Seppo Ikäheimo



## JOHDON OHJAUSJÄRJESTELMÄT STRATEGIAN TOTEUTTAMISESSA MUUTTU- VALLA TOIMIALALLA. Case taloushallintopalvelut

### Tutkimuksen tavoitteet

Tutkimuksen tavoitteena on tutkia, mitkä ovat taloushallintoalan muutoksen taustalla olevat tekijät ja mikä on niiden vaikutus case-yrityksen strategiaan ja ohjaukseen. Tutkimuksen teoreettisessa osassa käsitellään ohjausjärjestelmiä Simonsin vuoden 1995 viitekehyksen puitteissa. Empiirisessä osassa tarkastellaan viitekehyksen puitteissa miten yrityksen asettamat tavoitteet näkyvät yrityksen ohjauksessa. Teoreettisessa osassa esiteltiin myös palveluyritysten johtamistyökaluja sekä toimialan hajaantumisen syitä Porterin (1980) viitekehyksellä.

### Lähdeaineisto

Tutkimuksessa käytettiin lähdeaineistona pääasiassa ulkomaisia akateemisia tieteellisiä julkaisuja. Taloushallintoalan osalta ulkomaisista artikkeleista saatuja tietoja täydennettiin kotimaisilla opinnäytetöillä, toimialan julkaisuilla ja lehtikirjoituksilla. Case-tutkimuksen aineistona käytettiin kohdeyritysten ylimmälle johdolle tehtyjä kuutta haastattelua.

### Aineiston käsittely

Haastattelut purettiin ja niistä koostettiin aihekohtaisia kokonaisuuksia, jonka jälkeen saatua aineistoa verrattiin teoriaosan havaintoihin etsien yhtymäkohtia sekä poikkeamia. Lopuksi aineiston pohjalta luotiin palveluyrityksen johtamisen viitekehys.

### Tulokset

Johtamisjärjestelmissä oli odotetusti piirteitä kaikista Simonsin (1995) kontrollikeinoista. Kontrollikeinojen kehittyminen vastasi myös Simonsin keinojen kehityskaarta. Uskomusjärjestelmät ja rajoitukset olivat verrattain vähäisellä käytöllä, mutta toisaalta interaktiivisten kontrollijärjestelmien käyttö oli toisessa yrityksessä pitkällä. Porterin viitekehyksen toimialan hajaantumisen syistä mikään ei vaikuta enää niin voimakkaasti, että se estäisi toimialaa keskittymästä. Toimialan keskittymisen tekijät olivat myös mukana yritysten ohjausjärjestelmissä. Tuloksena esitellään myös mainostoimiston johtamisen viitekehyksestä laajennettu palveluyrityksen johtamisen viitekehys.

### Avainsanat

Johdon laskentatoimi, ohjausjärjestelmä, toimialan muutos, taloushallintoala



1	JOHDANTO .....	2
1.1	Tutkimuksen motivaatio .....	2
1.2	Tutkimuksen tavoite ja rajaukset .....	4
2	PALVELUYRITYKSEN OHJAUSJÄRJESTELMÄ .....	5
2.1	Simonsin strategisen ohjauksen viitekehys.....	5
2.2	Kontrollikeinot yrityksen elinkaaren vaiheen mukaan .....	9
2.3	Muutostilanteiden ohjaamista käsittelevä myöhempi tutkimus.....	10
2.4	Johdon ohjausjärjestelmät palveluyrityksissä .....	12
2.5	Strategiset johtamistyökalut palveluyrityksissä.....	15
3	TOIMIALA JA SEN MUUTOS .....	22
3.1	Taloushallinto toimialan kuvaus .....	22
3.2	Toimialan historialliset hajaantumisen syyt ja niiden muutokset .....	26
3.3	Sähköisen taloushallinnon kehityksen vaikutus alaan .....	39
4	TUTKIMUSMENETELMÄ JA AINEISTO .....	45
4.1	Case –metodi.....	45
4.2	Teemahaastattelu .....	46
4.3	Tutkimuksen toteutus.....	47
4.4	Case-yritysten esittely .....	48
5	OHJAUSJÄRJESTELMÄT MUUTOSTILANTEESSA .....	49
5.1	Toimialan muutos .....	49
5.1.1	Sähköinen taloushallinto .....	49
5.1.2	Markkinan kasvaminen.....	51
5.1.3	Alan uudet toimijat .....	53
5.1.4	Haasteet toimialan muutoksesta.....	55
5.1.5	Toimialan muutoksen mittaaminen ja hyödyntäminen .....	57
5.2	Strategiset haasteet ja asetetut tavoitteet.....	58
5.2.1	Markkinatilanne .....	58
5.2.2	Strategian ja operatiivisen tehokkuuden suhde.....	59
5.2.3	Toimialaa kehittävät strategiset hankkeet.....	62
5.2.4	Strategian suunnitteluprosessi.....	64
5.2.5	Johtajaresurssien optimointi strategisesti tärkeimpiin kohteisiin .	67
5.2.6	Onnistuminen strategisissa haasteissa ja tärkeimmät asiat yrityksen jatkokehitykselle .....	68
5.3	Ohjausjärjestelmän kuvaus .....	70
5.3.1	Ohjausjärjestelmän ja organisaation suhde .....	70
5.3.2	Tavoitteiden heijastuminen ohjaukseen.....	71
5.3.3	Kontrollikeinojen käyttö strategiseen ohjaukseen .....	72
5.4	Ohjausjärjestelmän kitka, ongelmat ja kehittämistarpeet .....	80
5.4.1	Ohjausjärjestelmien kehittyminen ajan myötä.....	80
5.4.2	Kritiikki ohjausjärjestelmän tuesta johdolle .....	81
5.4.3	Ohjausjärjestelmän tuki kriittisille menestystekijöille.....	83
5.4.4	Ohjausjärjestelmän tulevaisuus.....	84
6	YHTEENVETO .....	86
6.1	Ohjausjärjestelmän nykytilanne Simonsin viitekehyksessä .....	86
6.2	Palveluyrityksen johtamisen viitekehys.....	89
6.3	Jatkotutkimusaiheet .....	94
	LÄHDELUETTELO .....	95
	Liitteet .....	101



## KUVALUETTELO

Kuva 1 Simonsin ohjauksen keinot (Levers of Control), Simons 1995 .....	5
Kuva 2 Mahdollisuuksien ja huomion tasapainottaminen. (Simons 1995) .....	8
Kuva 3 Kontrollijärjestelmien kehitys yrityksen elinkaaren mukaan (Simons 1995) .....	10
Kuva 4 Mainostoimiston johtamisen viitekehys. Lehmuskoski 2006 .....	19
Kuva 5 Sähköisen taloushallinnon vaikutus liiketoimintaan. Mäkelä (2005) soveltaen Karjalainen (2000) .....	41
Kuva 6 Mainostoimiston johtamisen viitekehys. Lehmuskoski 2006 .....	90
Kuva 7 Asiantuntijapalveluyrityksen johtamisen viitekehys. Mukailen Lehmuskoski 2006 .....	92



# 1 JOHDANTO

## 1.1 Tutkimuksen motivaatio

Taloushallintopalveluja tarjoavien yritysten keskuudessa on käynnistynyt Suomen mittakaavassa ainutlaatuinen yritysten keskittymiseen johtava toimialan muutos. Tilanne tarjoaa mielenkiintoisen tilaisuuden tutkia toimialan muuttamiseen tähtäävän strategian toteuttamista käytännössä, sekä sen suhdetta johdon ohjausjärjestelmiin.

Johdon ohjausjärjestelmä ovat aiemminkin olleet tutkinnan alla muuttuvilla aloilla. Tuoreimpana esimerkkinä on Tuija Virtasen viime maaliskuussa julkaisema väitöskirja Johdon ohjausjärjestelmät muuttuvassa toimintaympäristössä. Viimeaikaisesta tutkimuksesta aiheita sivuaa myös Tero-Seppo Tuomelan syyskuussa 2005 Management Account Researchissa julkaistu artikkeli The interplay of different levers of control: A case study of introducing a new performance measurement system. Molemmat edellä mainitut pohjautuvat Robert Simonsin vuonna 1995 julkaistuun tutkimukseen Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal.

Johdon ohjausjärjestelmiä käsiteltäessä on usein pitäydytty puhtaasti tuotannollisessa toiminnassa. Kuitenkin, kuten Auzair & Langfield-Smith (2005) toteavat, ovat johdon toiminnanohjausjärjestelmät yhtä tärkeitä niin tuotantotaloudessa, kuin palvelutaloudessakin. Näin ollen myös näiden alojen tutkimukseen on viime aikoina kiinnitetty huomiota, mistä esimerkkinä on Mikko Lehmuskosken pro gradu-tutkimus johdon laskentatoimen ja ohjauskeinojen kehittämisestä mainostoimistoissa (2006).

Tilitoimistoalalta on olemassa jonkin verran tutkimusta, kuitenkin lähinnä vain pro gradu –tasolla. Päivi Airolan vuoden 1988 pro gradu tutkimus Tilitoimistojen menestyminen vuosina 1982–1986 kartoitti tilitoimistotoimialan silloista tilaa.



Lappeenrannan teknillisessä yliopistossa vuonna 2005 julkaisu Sirpa Leinosen gradu Kokonaisvaltainen suorituskyvyn mittaaminen ja Balanced Scorecard, puolestaan käsitteli Balanced Scorecardin käyttöönottoa yksittäisessä tilitoimistossa. Aihetta tarkasteltiin yrityksen omasta näkökulmasta vuonna 1990 valmistuneessa Tina Schreyn gradussa Erään laskentatoimen palveluyrityksen liiketoiminnan kehittäminen.

Tämän tutkimuksen on tarkoitus laajentaa jo olemassa olevaa tietämystä ja tutkimusta monilla eri tavoilla: Kun Tuija Virtanen (2006) tutki ulkoisten paineiden vaikutusta yrityksen ohjaukseen, keskitytään tässä tutkimuksessa yritykseen, joka luo omalla toiminnallaan paineita toimialan muille yrityksille sekä pyrkii olemana muutoksen aktivaattorina. Tuomelan ohjausjärjestelmän käyttöönottotutkimuksen sijasta tarkoituksena on tarkastella jo olemassa olevia – osin hiljaisia – ohjausjärjestelmiä.

Lehmuskosken graduun verrattuna tutkimus viedään toiselle toimialalle. Tarkoituksena on saavuttaa myös laajempi ymmärrys ohjauksesta kuin Leinosen gradussa, jossa keskityttiin yhden varsin teknisen järjestelmän käyttöönottoon yrityksessä. Toimialan kehityksestä on tarkoitus antaa Leinosen gradua päivitetympi kuva ja tavoite sama on verrattuna Schreyn graduun.



## 1.2 Tutkimuksen tavoite ja rajaukset

Tutkimuksen tärkein tavoite on tarkastella:

*Mitkä ovat taloushallintoalan muutoksen taustalla olevat tekijät ja mikä on niiden vaikutus case-yrityksen strategiaan ja ohjaukseen?*

Tarkemmin kuvattuna tavoitteena on selvittää, mitkä tekijät ovat vaikuttaneet yrityksen käyttämään tilanteeseen? Mitkä ovat näistä aiheutuneet strategiset haasteet ja mahdollisuudet? Miten haasteet ja tilaisuus on muunnettu yrityksen kilpailueduksi?

Johdon ohjausjärjestelmien näkökulmasta tarkastellaan, miten yrityksen asettamat tavoitteet näkyvät yrityksen ohjauksessa. Samalla tutkitaan sitä, miten yrityksen nykyiset toimintajärjestelmät ovat onnistuneet tukemaan yrityksen johtoa strategian toteuttamisessa ja miten strategian vaatimukset ovat heijastuneet ohjausjärjestelmien luomiseen.

Tutkimuksessa tarkastellaan strategian toteuttamisen eri vaiheissa käytettyjä ohjausjärjestelmiä Simonsin vuonna 1995 julkaiseman tutkimuksessa esittelemän viitekehysten puitteissa. Teoreettiselta näkökannalta tarkastellaan, kuinka Simonsin esittämiä kontrollijärjestelmiä on käytetty yrityksen eri vaiheissa vallinneiden strategisten haasteiden ratkaisemiseksi.

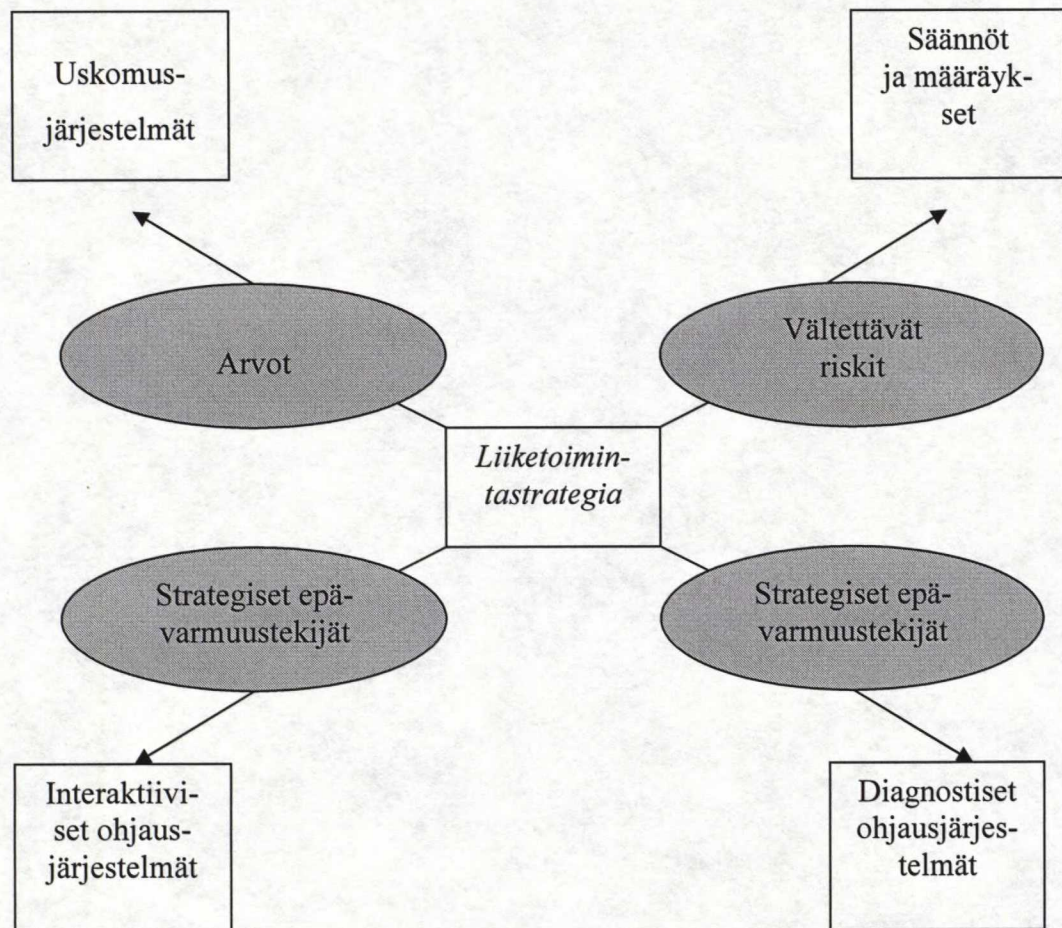
Tutkimus on luonteeltaan eksploratiivinen. Siinä pyritään jäsentämään alkaneen toimialan muutoksen syitä ja sen aiheuttamia seurauksia. Tavoitteena on myös tiivistää yrityksen ohjausjärjestelmän tutkimuksen aikana ilmenneet oleellimmat piirteet ja luoda tilitoimiston johtamisen viitekehys siirtämällä Lehmuskosken (2006) luoma mainostoimiston johtamisen viitekehys toiselle toimialalle ja laajentamalla sitä tarvittaessa.



## 2 PALVELUYRITYKSEN OHJAUSJÄRJESTELMÄ

### 2.1 Simonsin strategisen ohjauksen viitekehys

Muutoksen johtamista strategisen johdon laskentatoimen näkökulmasta on käsitelty useissa artikkeleissa ja kirjoissa. Yksi merkittävimmistä alan tutkimuksista on Robert Simonsin tutkimus *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal* (1995). Tutkimuksen keskeisenä tuloksena on eri kontrolloinnin keinot yhteen kokoava viitekehys (Simons 1995, 7):



Kuva 1 Simonsin ohjauksen keinot (Levers of Control), Simons 1995



Simonsin tutkimuksen mukaan johto määrittää strategian, jonka toteutuksesta se huolehtii erilaisia kontrolloikeinoja käyttäen. Strategian toteuttamiselle olennaiset asiat on viitekehyksessä jaettu neljään eri ryhmään: ydinarvoihin, vältettäviin riskeihin, kriittisiin suoritusmuuttujiin ja strategisiin epävarmuustekijöihin. Simons tarjoaa myös keinot jokaiselle strategian toteuttamisen kannalta tärkeän asiaan kontrolloimiseen. Johto juurruttaa ydinarvot yrityksen toimintaan uskomusjärjestelmillä, vältettävät riskit hallitaan säännöillä ja määräyksillä, kriittisiä suoritusmuuttujia seurataan diagnostisilla kontrollijärjestelmillä ja strategisia epävarmuuksia tarkkaillaan interaktiivisilla kontrollijärjestelmillä.

Jokaiselle kontrollijärjestelmälle on oma oleellinen roolinsa strategian implementoinnissa. Uskomusjärjestelmillä johto ilmaisee oman visionsa yrityksen olemassaolon tarkoituksesta ja missiosta. Tämän tarkoituksena on tutkivan toiminnan laajentaminen ja vahvistaminen yrityksen päämäärien saavuttamiseksi (Simons 1995, 156).

Kuitenkin etsimisen ja tutkimiseen kannustamisessa on omat riskinsä. Nämä toimenpiteet voivat kohdistua yrityksen kannalta epäoleellisille, tuottamattomille tai jopa haitallisille alueille. Pitääkseen yrityksen strategisen toiminta-alueen määrittelemiensä rajojen sisäpuolella, yritysjohto asettaa säännökset ja määräykset yrityksen toiminnalle, rajaamalla etsinnän ulkopuolelle alueita, joihin yritys ei halua käyttää resurssejaan (Simons 1995, 48).

Kun rajat toiminnalle on saatu asetettu, tulee vielä huolehtia johdon suunnitteleminen strategioiden toimenpanosta. Tämän johto varmistaa käyttämällä diagnostisia kontrollijärjestelmiä, joiden avulla se kommunikoi suunnitelmansa ja tavoitteensa yrityksen henkilökunnalle (Simons 1995, 156). Tyypillinen esimerkki diagnostisesta kontrollijärjestelmästä on Kaplanin ja Nortonin (1992) esittelemä Balanced Scorecard, jossa diagnostiset kontrollijärjestelmät on jaettu neljään eri ryhmään; taloudelliseen-, asiakas-, prosessi- ja oppimisen näkökulmaan. Diagnostiset kontrollijärjestelmät toimivat kuin termostaatti – niillä verrataan prosessin tuloksia ennalta asetettuihin tavoitteisiin ja tarvittaessa säädetään prosessin syötettä (Simons 1995, 60). Linkki diagnostisen kontrollijärjestelmän ja yrityksen stra-



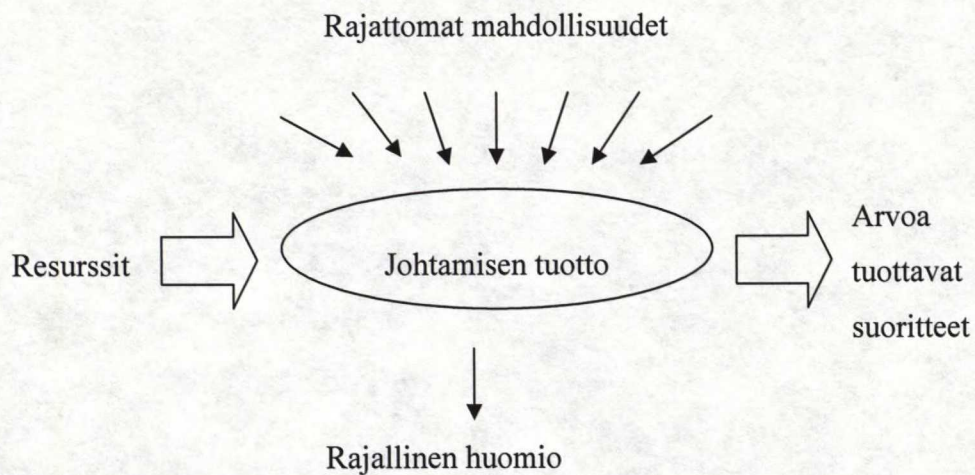
tegian väliltä löytyy tavoitteista, jotka asetetaan yrityksen strategian mukaisesti (Simons 1995, 63). Yleisiä esimerkkejä diagnostisista kontrollijärjestelmistä ovat myynnin ennustusjärjestelmät, budjetit, projektien ja välitavoitteet (Simons 2005, 83) Vaatimukset diagnostisen kontrollijärjestelmän toimimiselle ovat: tavoitteiden ja standardien asettaminen, tuotosten mittaaminen, päivitysten ja poikkeamara-porttien saaminen sekä merkittävien poikkeamien seuraaminen (Simons 1995, 71)

Neljäs Simonsin eri kontrollikeinosta ovat interaktiiviset kontrollijärjestelmät. Interaktiivisia kontrollijärjestelmiä käytetään muuntamaan ylimmän johdon visio uusiksi strategioiksi. Vision muuntuminen strategiaksi tapahtuu jatkuvasti iteroituvan kiertokulun kautta, jossa strategisista epävarmuustekijöistä valitaan tärkeimmät asiat. Tärkeimmät asiat viestitään interaktiivisten kontrollijärjestelmien kautta ja niistä opitaan uudet liiketoimintastrategiat yhteisen keskustelun kautta. (Simons 1995, 102) Interaktiiviset kontrollijärjestelmät erottaa muista kontrollijärjestelmistä se, että ne keskittyvä selkeästi strategisen position hankkimiseen tulevaisuudessa, kun muut kontrollikeinot keskittyvät enemmän menneisyyteen tai nykyhetkeen (Simons 1995, 159)

Kontrollikeinojen lisäksi Simons käsittelee tutkimuksessaan myös johdon keskeisiä haasteita. Tämän päivän johtajilla ongelmana ei ole vaihtoehtojen vähyys vaan eri vaihtoehtojen rajoittamaton määrä. Aikaisemmassa tutkimuksessaan Simons (1990) mainitsee esimerkkinä ylimmän johdon tekemät portfolio-päätökset, joka puolestaan vievät aikaa liiketoiminnan jokapäiväiseltä johtamiselta. Rajoittamattomien vaihtoehtojen vastapainona on rajoitettu huomio. Innovaatioita ja ratkaisuja ei voida luoda, ellei organisaatio keskitä huomiota ongelmien ratkaisemiseen. (Simons 1995, 16).

Mahdollisuuksien ja huomion tasapainottamiseen Simons esittelee Johtamisen tuotto –konseptin (Return-on-Management)





Kuva 2 Mahdollisuuksien ja huomion tasapainottaminen. (Simons 1995)

Johtamisen tuoton määrittäminen on tärkeää, koska kyvykkäät ihmiset yhteisesti työskennellessään pystyvät ratkaisemaan lähes ongelman kuin ongelman. Oikeita päätöksiä täytyy tehdä vain keskittymisen arvoisten asioiden valitsemisessa. Näin ollen yrityksen tulee maksimoida kaikkein niukimman resurssinsa, johdon huomion, maksimaalinen tuotto. (Simons 1995, 17).

Johdon tuoton maksimoimisessa oleellisin asia on, että kukin johdon alaisista ymmärtää jokaisen kontrollijärjestelmän roolin ja eri kontrolloikeinojen käyttötarkoituksen (Simons 1995, 171). Muutoin on mahdollista, että alainen esimerkiksi käyttää diagnostista kontrollijärjestelmää interaktiivisesti tavoitteenaan saada sille johdon huomiota ja näin korostaa omaa asemaansa (Simons 1995, 170).

Rajoittamattomien mahdollisuuksien ja niukan huomion lisäksi strategisessa johdon toiminnassa on tasapainoitava mahdollisuuksien antamisen ja kontrolloimisen välillä (Simons 1995, 161). Kontrollijärjestelmät on tasapainotettava niin, ettei mahdollisuuksien antaminen johda kontrollien pettämiseen (Simons 1995, 164).

Tämän ristiriidan tasapainottamisessa kullakin kontrollijärjestelmästä on oma roolinsa. Uskomusjärjestelmät kertovat yrityksen toiminnan suunnan ja antavat johdon toimille oikeutuksen. Säännökset ja määräykset kertovat, mitkä toimenpiteet



ovat sallittuja. (Simons 1995, 164) Diagnostisten kontrollijärjestelmien yhteydessä mahdollisuuksien antamisen suhteen oleellinen päätös on, mitä mitataan, tuloksia vai itse prosessia. Kenellekään ei voi antaa mahdollisuuksia päättää tekemisistään, ellei häntä voida pitää vastuullisina tuloksistaan (Simons 1995, 165). Interaktiivisten kontrollijärjestelmien tehtävänä puolestaan on välittää annetuista toimintavapauksista syntyneitä innovaatioita organisaatiossa sekä ylös- että alaspäin, sekä sivusuuntaan (Simons 1995, 166)

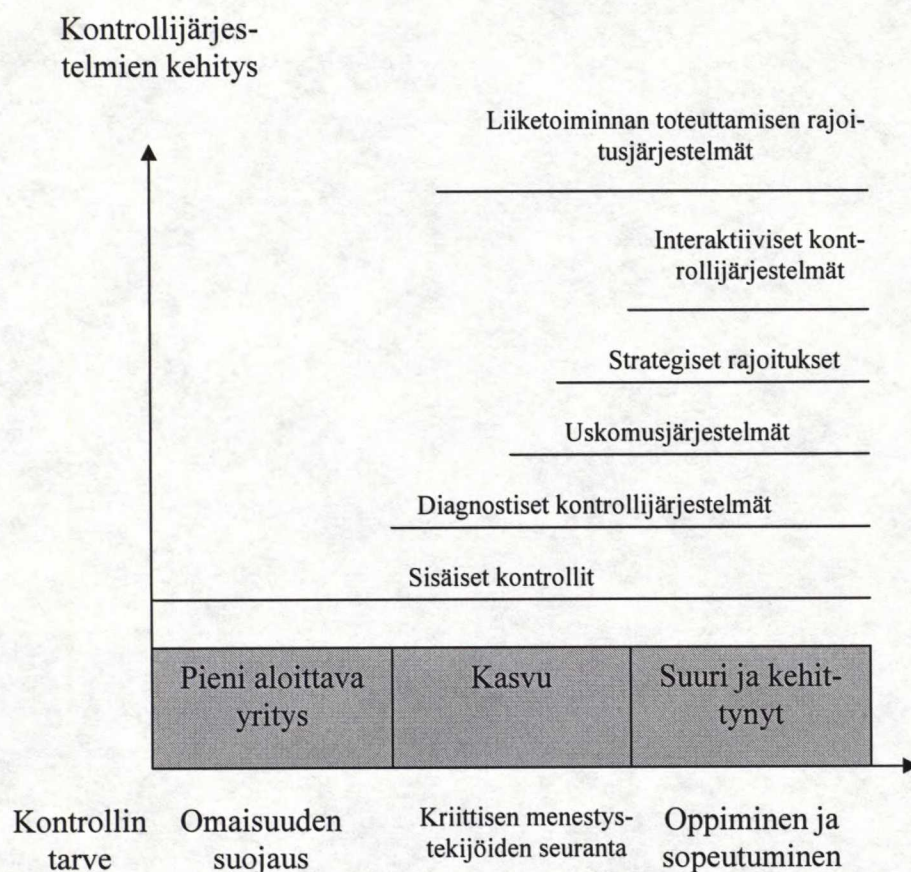
## **2.2 Kontrollikeinot yrityksen elinkaaren vaiheen mukaan**

Edellä mainitut kontrollikeinot eivät ole samanlaisia tai tarkoitettu käyrtäväksi samoissa tilanteissa. Tyypillisesti, mitä isommasta yrityksestä on kyse, sitä enemmän kontrollikeinoja käytetään sen ohjaamiseen. Perustamisvaiheen yrityksessä kontrolleja ei juuri tarvita, koska kaikki yrityksen henkilöt ovat henkilökohtaisesti tekemisissä toistensa kanssa. Yrityksen toiminnalle välttämätöntä on ainoastaan kirjanpidon järjestäminen tuloksen selvittämistä varten. (Simons 1995, 127)

Yrityksen siirtyessä kasvuvaiheeseen kontrollikeinojen tarve kasvaa, koska enemmän päätösvaltaa jaetaan alemmille tasoille. Tällöin tyypillisesti asetetaan diagnostisia kontrollikeinoja tyydyttämään johdon tiedontarpeita. Kasvun myötä, toiminnan laajentuessa keinojen valikoimaan otetaan usein mukaan uskomusjärjestelmiä, joilla viestitään missio ja visio sekä rajataan pois osa toimista. (Simons 1995, 128)

Interaktiiviset kontrollijärjestelmät ovat useimmiten käytössä vain suurissa ja vakiintuneissa yrityksissä, koska niissä yritysten ylimmän johdon täytyy luottaa alaistensa mahdollisuuksien ja innovaatioiden etsimiskykyyn. Tällöin kontrollijärjestelmää aletaan käyttää interaktiivisesti luomaan uusia strategisia mahdollisuuksia keskustelun kautta. Suurissa ja vakiintuneissa yrityksissä on näin ollen käytössä kaikki eri kontrollikeinot, jotka toimivat yhdessä strategian muodostamiseksi ja implementoimiksi.





Kuva 3 Kontrollijärjestelmien kehitys yrityksen elinkaaren mukaan (Simons 1995)

Samaa havaintoa johdon kontrollijärjestelmien kehityksestä tukee myös Perren ym. (1998) tutkimus, jonka mukaan formaalit kontrollijärjestelmät alkavat kehittyä kun omistajajohtajan päivittäinen operatiivinen toiminta vähenee liiketoimintojen kasvun myötä (Perren ym. 1998).

## 2.3 Muutostilanteiden ohjaamista käsittelevä myöhempi tutkimus

Simonsin tutkimuksen jälkeen on ilmestynyt huomattava määrä tähän teokseen nojautuvaa uutta tutkimusta. Esimerkiksi Tero-Seppo Tuomelan tutkimuksessa The interplay of different levers of control: A case study of introducing a new



performance measurement system, on käytetty Simonsin edellä esiteltyä viitekehystä pitkittäistutkimuksen runkona (2005). Tuomela esittää tutkimuksessaan, että strategisia suoritusmittareita voidaan käyttää sekä diagnostisesti että interaktiivisesti. Niillä on vaikutuksia myös uskomusjärjestelmiin, että sääntöihin ja määräykseen (Tuomela 2005).

Esimerkkitapauksena tästä hän mainitsi case-yritys ABB:lla käytettyjen 33 eri mittarin läpikäymisen johdon tapaamisissa. Tapaamisissa mittarit raportoitiin nopeasti, ja niissä olevat poikkeamat havainnoitiin ilman suurempaa keskustelua. Tällöin strategisia suoritusmittareita käytettiin diagnostisesti. Toisaalta yrityksessä oli käytössä erillinen mittaamistiimi, johon kuului toimitusjohtajan lisäksi ylintä johtoa ja controllereita. Mittaamistiimin kokouksissa käsiteltiin kutakin mittaria erikseen ja keskusteltiin perusteellisesti mittarista, sen syys-seuraussuhteista ja siihen liittyvistä strategisista epävarmuustekijöistä. Tämä osoitti strategisten mittareiden hyvin interaktiivista käyttöä. (Tuomela 2005)

Simonsin ajatuksena oli, että johto asettaa eri kontrollikeinot käyttöön. Kuitenkin Tuomela havaitsi tutkimuksessa, että johdon alun perin määrittämät kriittiset menestystekijät eivät olleetkaan niin suoraviivaisia (Tuomela 2005). Johdon alkuperäinen tavoite oli asettaa käyttöön kriittistä menestystekijää tukeva uskomusjärjestelmä. Kuitenkin prosessin aikana tämä tavoite muuttui ja uudeksi tavoitteeksi tuli asettaa diagnostinen ohjausjärjestelmä, jonka tarkoitus oli kriittisten menestystekijöiden kontrollointi. Prosessin lopputuloksena oli kuitenkin, että kontrollijärjestelmää ryhdyttiin käyttämään interaktiivisesti uusien strategisten päämäärien löytämiseksi. (Tuomela 2005). Edellä kuvailtu kiertokulku sopii myös edellä esitettyyn kontrollikeinojen elinkaarimalliin, jonka mukaan interaktiiviset kontrollikeinot tulevat keinovalikoimasta käyttöön vasta viimeisinä (Simons 1995, 128).

Vaikka kontrollikeinojen päämäärät ovat hyviä ja niiden käyttöön on olemassa perustellut syyt, niiden käyttö aiheuttaa kuitenkin usein vastarintaa. On esitetty, että yksi vastarinnan suurimmista syistä on toimenpiteiden aikaisempaa suurempi läpinäkyvyys. Tässä yhteydessä monet johtaja tuntevat olonsa uhatuiksi, koska heikot mittaajajärjestelmät suojelevat heitä tutkimuksilta ja kysymyksiltä (Vaivio



1995). Vastarintaa mittausjärjestelmien käyttöönotolle lisää myös niiden aiheuttama lisätyö. Nopeasti voisi olettaa, että tietotekniikan kehittyminen vähentää mittauksesta aiheutuvaa ylimääräistä työtaakkaa. Kuitenkin on osoitettu, ettei informaatioteknologian kehittyminen ole merkittävästi muuttanut sisäisen laskenta-toimen raportointia (Granlund ja Malmi 2002). Tätä tuki myös Tuomelan havainto, että esimerkiksi controllereiden työ määrä oli kasvanut kontrollijärjestelmän kehittymisen myötä (Tuomela 2005).

Tärkeää on myös ymmärtää, että itse kontrolloimisessa käytetty tekninen työkalu ei ole sen implikaatioiden ja hyötyjen kannalta tärkeä. Tärkeämpää on se, kuinka työkalua käytetään. (Tuomela 2005)

## **2.4 Johdon ohjausjärjestelmät palveluyrityksissä**

Palveluyritykset ja etenkin tietointensiiviset palveluyritykset aiheuttavat omat haasteensa yrityksen toiminnan johtamiselle. Perinteinen taloustiede on tutkinut enemmän konkreettisten ja niukkojen tuotannontekijöiden hyödyntämistä. Kuitenkin ammattilaispalveluita tarjoavissa yrityksissä aineeton pääoma on korvannut perinteiset työn, maan ja fyysisen sekä rahoituksellisen pääoman vaatimukset (Ulrich 1998). Asiantuntijapalveluiden ohjaamisessa on aiempaan esitettyjen kahden vastakkaisen tavoitteen yhteensovittamisen kaltainen hyvin haasteellinen ristiriita luovan prosessin tuottaman innovaation ja toisaalta tasaisen tuottavuuden välillä (Chang 2004). Ristiriita johtuu ihmisten kognitiivisesta kapasiteetista joka rajoittaa ihmisen kykyä vastata samaan aikaan sekä luovuuden että tuottavuuden vaatimuksiin (Simons 1995).

Ongelmia ristiriidasta tulee silloin kun yksilöllinen luova toiminta on edellytys organisaation innovaatiolle. Kun tuottavuutta ja prosessikontrollia ylikorostetaan, vähenevät asiantuntijoiden mahdollisuudet luovaan toimintaan, mikä puolestaan estää organisaation innovaatiota (Chang, 2004). Sen voidaan taas nähdä vahingoittavan yrityksen kilpailullista asemaa.

Asiantuntijayritysten tuottavuuden määrittely on yleisesti tapahtunut hyvin yksinkertaisella suhdelaskukaavalla Resurssi (hinta x tunnit) jaettuna tuotoksilla (lasku-



tetuilla euroilla) (Maister 1993). Tässä näkyy hyvin edellä mainittu ristiriita: Suurin osa kuluista koituu asiantuntijoiden palkoista ja näistä palkoista maksetun ajankäyttämisen tehokkaasti asiakastöiden tekemiseen tulee yrityksen kannattavuus. Toisaalta taas, muuhun kuin asiakaspalveluun liittyvät tehtävät ovat pois asiakastöiden tekemiseen käytetystä ajasta, joka taas on haitallista kannattavuudelle. (Ulrich 1998).

Yhtenä ratkaisuna tuottavuuden ja luovuuden välisen ristiriidan ratkaisemiseen on esitettyä mallia jossa yritykseen tulevat nuoremmat työntekijät keskittyvät enemmän rutiiniluontoisten suurta tuottavuutta vaativien tehtävien suorittamiseen. Kun ammattilaiset sitten edistyvät aloittelijoista asiantuntijoiksi, heiltä aletaan odottaa sekä tuottavuutta että luovuutta työtehtäviensä hoitamisesta. Tässä vaiheessa heillä on kuitenkin kokemus apunaan ristiriidan kanssa tasapainoilemisessa. Tätä mallia tuki Changin (2004) tutkimuksen tulokset, joiden mukaan yritysten nuorempien ammattilaisten työpanosta käytetään esimerkiksi standardimuotoisten esitysten luomiseen. Vastaavasti heidän kehittyessään urallaan heille asetettiin vaatimuksia osoittaa sekä tuottavuutta, että luovuutta (Chang 2004)

Johdon laskentatoimen ohjausjärjestelmissä palvelualoilla on huomattava ihmisten osallistuminen tuotantoprosessiin (Auzair & Langfield-Smith 2005). Ihmisten huomattavan osallistumisen lisäksi tuotanto-orientoituneissa ja palveluyrityksissä on muitakin eroja, jotka heijastuvat johdon laskentatoimeen. Kuitenkin kaikilla yrityksillä on sama tavoite – taloudellinen voitto – josta seuraa molemmille eri osa-alueille samanlaisia kannattavuuden odotuksia. Tämän perusteella johdon kontrollijärjestelmät ovat yhtä tärkeitä niin tuotanto- kuin palveluyrityksissäkin (Auzair & Langfield-Smith 2005)

Koska johdon kontrolli- ja ohjausjärjestelmät sekä yrityksen tavoitteet ovat tietointensiivisellä alalla samat kuin muussakin liiketoiminnassa, on mittaaminen strategian toteuttamiselle ja pitkän aika välin johtamiselle yhtä tärkeää, kuin muilla aloilla. Vaivio listasi lisensiaattitutkimuksessaan *The emergence of non-financial management accounting measures a case study* (1995) neljä syytä ei-taloudellisten mittareiden tarpeelle. Syihin kuului ensinnäkin uudenaikaisen tuo-



tantotekniikan yleistyminen, joihin perinteiset laskentamallit eivät olleet riittäviä (Kaplan 1991); toiseksi asiakastyytyvyyden ja laadun merkityksen kasvaminen, joiden mittaaminen tapahtuu ei-taloudellisin mittarein (Eccles 1991); kolmanneksi strategian päämäärien korostuminen mittauksessa, joka edellyttää ei-taloudellisen strategisen mittariston luomista (Grady 1991) ja neljänneksi ei-taloudelliset mittareiden tärkeyden tuottavuuden mittaamisessa ja kulujen hallinnassa (Turney 1989).

Toisaalta samojen lainalaisuuksien alla mittaamiseen liittyvät samat ongelmat, kuin muillakin aloilla. Samassa tutkimuksessa Vaivio (1995) listasi myös mittauksen liittyviä ongelmia seuraavasti:

1. Laskentahenkilöille on vaikeaa tunnistaa päätöksentekoa parhaiten tukevat mittarit ja rakentaa niistä toimiva mittaristo<sup>1</sup>.
2. Kausaalisuhteita ei löydetä taloudellisten ja ei-taloudellisten mittareiden välille.
3. Ei-taloudellisten mittareiden hyväksyminen osaksi laskentatoimea tuottaa vaikeuksia.

Mittaamiseen liittyvien vaikeuksien voittamisesta on kuitenkin luvassa tuntuva palkinto, sillä on osoitettu että yrityksen ei-taloudellisen suorituskyvyn mittaamisesta on yritykselle hyötyä, joka auttaa sitä menestymään paremmin kuin muut organisaatiot. Tutkimuksen mukaan yritykset, jotka ovat sopineet mittareista, joihin sisältyy sekä taloudellisia, että ei-taloudellisia mittareita, yhdistävät operatiiviset ja strategiset mittarit, päivittävät mittausjärjestelmänsä säännöllisesti ja viestivät mittareista ja niiden mukaisesta kehityksestä kaikille työntekijöille, kuuluvat keskimääräistä useammin toimialojensa parhaisiin yrityksiin (Määttä 2000, 106)

---

<sup>1</sup> Taloushallintopalveluita tuottavassa yrityksessä tämän ongelman merkitys on huomattavasti keskimääräistä pienempi, koska laskentahenkilöiden oma työprosessi on hyvin samanlainen yrityksen tuotantoprosessin kanssa. Samoin yrityksen henkilökunnan työn sisältö ja toimintatavat ovat tuttuja yrityksen laskentahenkilöstölle.



Mittaamisen lisäksi yrityksen toiminnan johtamisessa ja ohjaamisessa riittää muitakin haasteita. Kaplanin ja Nortonin (1996) mukaan perinteisen yritysjohton johtamisjärjestelmissä ongelmana on muutoshankkeiden ja resurssien kohdistaminen pitkän aikavälin strategiaan päämääriin. Samaten johdon perinteiset menettelytavat resurssien kohdentamisessa, suunnittelussa ja budjetoinnissa eivät kytkeydy konkreettisesti pitkän aikavälin strategisen suunnittelun tavoitteisiin. Tällöin johto keskittyy liiaksi historiassa tapahtuneiden erojen analysointiin ja unohtaa tulevaisuuteen katsovan strategisen suunnittelun. (Kaplan ja Norton 1996)

Edelleen palvelualoilla, jotka perustuvat suuraan määrään ihmistyötä, aiheuttaa mittariston ja mittareiden soveltaminen eri organisaation osiin haasteita. Käsiteltävän organisaation perusteella tulee miettiä, onko mittaristo kaikkia koskeva vai rakennetaanko eri yksiköille omat mittaristot (Leinonen 2005, 82).

Ei-taloudelliseen suorituskyvyn mittaamiseen perustuvaa ohjausjärjestelmää rakennettaessa on apuna esimerkiksi Santorin ja Andersonin artikkelissaan esittämä suorituskyvyn mittaamiseen vaikuttavien tekijöiden viitekehys. Viitekehyksessä on neljä eri osatekijää; yrityksen tavoitteet ja kriittiset menestystekijät, yrityksen palkitsemisjärjestelmät, yrityksen toiminnallinen ympäristö ja yrityksen organisaatio (Santorin ja Anderson 1987). Tutkimuksessa painotettiin myös, että suorituskyvyn mittareiden tulee perustua toiminnan nykyisiin ominaisuuksiin (Santorin ja Anderson 1987),

## **2.5 Strategiset johtamistyökalut palveluyrityksissä**

Edellämainittujen periaatteiden mukaisesti Suomen kolmanneksi suurin taloushallintopalveluiden tarjoaja Teemuaho Oy on rakentanut oman Balanced Scorecardinsa strategisen ohjauksen välineeksi. Balanced Scorecardin luominen ja rakenne on esitelty Lappeenrannan Teknillisessä yliopistossa hyväksytyssä Sirpa Leinosen pro gradu tutkielmassa Kokonaisvaltainen suorituskyvyn mittaaminen ja balanced scorecard, Case Teemuaho Yhtiöt Oy (2005).

Teemuaho-konsernilla oli aikaisemmin vain taloudelliseen näkökulmaan painotettava väline strategiseen ohjaukseen. Rakennetusta Balanced Scorecardista halut-



tiin luoda strateginen työkalu organisaation tulevaisuuden suunnitteluun (Leinonen 2005). Scorecardin laadinnassa käytettiin Olven, Royn ja Wetterin kirjassa ”Balanced Scorecard yrityksen strateginen ohjausjärjestelmä” (1998) esiteltyä mallia.

Mittariston määrittämistyön tuloksena Balanced Scorecardiin otettiin mukaan seuraavat mittarit:

- Taloudellinen näkökulma
  - Liikevoittoprosentti (Tavoite: 20 %)
- Asiakasnäkökulma
  - Tilitoimistojen asiakkaiden nettolisäys
  - Asiakastyytyväisyystutkimus
- Sisäinen prosessinäkökulma
  - Laskutusaste
- Innovaatio- ja oppimisnäkökulma
  - Koulutuspäivät per henkilö
  - Henkilöstön tyytyväisyystutkimus

Balanced Scorecard katsottiin erityisesti strategisen ohjauksen välineeksi, mitä vasten valittuja mittareita arvioitiin niiden relevanttiuden, edullisuuden, validiteetin, reliabiliteetin ja uskottavuuden avulla. Kuten mainittu edellä, kaikille mittareille ei asetettu tavoitetasoja, vaan niitä verrattiin edellisen vuoden vertailutietoihin tavoitteena kehittää toimintaa edellisvuotta paremmaksi. (Leinonen 2005)

Teemuahon edellä esiteltyä mittaristoa tarkastellessa on mielenkiintoista verrata sitä Leinosen pro gradu –tutkielmassaan esittämään Porterin vuonna 1996 julkaiseman ”What is Strategy?” artikkelin lainaukseen ”Operatiivinen tehokkuus on



toimimista samoin kuin kilpailijat, mutta paremmin. Sen sijaan strategian mukaan toimiminen on toimimista toisin kuin kilpailijat tai samanlaisten asioiden tekemistä toisin”. Leinonen myös jatkaa Porterin lainaamista ja toteaa, että Porterin (1996) mielestä ongelmana on, että yritysjohtajat eivät tee eroa operatiivisen tehokkuuden ja strategian välille.

Kuitenkin, kun tarkastellaan Teemuahon mittaristoa, voidaan todeta sen sisältävän edellisen määritelmän mukaisesti vain operatiiviseen tehokkuuteen liittyviä mittareita. Liikevoittoprosentti lienee mittarina kaikkein tavallisin. Samaten asiakkaiden nettolisäystä ja tyytyväisyyttä mitataan todennäköisesti kaikissa toimialan yrityksissä ja yleensäkin liiketoiminnassa. Myös innovaatio- ja oppimisnäkökulman mittarit eli koulutuspäivät per henkilö ja henkilöstön tyytyväisyyskysely ovat melko lailla tavanomaisimmasta päästä ja myös täysin samoja asioita kuin mitä muissakin yrityksissä seurataan. Laskutusaste taas on alalla yleisimmin seurattuja mittareita.

Näillä perusteilla voisi todeta, että Teemuahon strategiseksi työkaluksi tarkoitettu Balanced Scorecard –mittaristo tarkastelee enemmän yrityksen operatiivista tehokkuutta kuin strategian toteutumista. Saman asian voi todeta myös tarkastelemalla Porterin (1996) strategian määritelmää toisin päin: Strategian mukaan toimiminen on toimimista toisin kuin kilpailijat tai samanlaisten asioiden tekemistä toisin. Kuitenkin kun tarkastelee edellä esiteltyä mittaristoa, voi todeta, ettei siinä ole mitään elementtejä, jotka tehtäisiin toisin kuin muualla.

Toisaalta voisi ajatella, että operatiivinen tehokkuus on Teemuahon strategian ydin. Kuitenkaan yrityksen strategian kuvauksessa ei operatiivista tehokkuutta ole määritetty yrityksen liiketoimintastrategiaksi (Leinonen 2005).

Leinonen (2005) esittelee mittariston käyttöönoton toimintasuunnitelman laatiminen –kohdassa, että Balanced Scorecardin näkökulmien seuranta tapahtuu alustavien suunnitelmien mukaan vuosittaisella tasolla. Tässä kohtaa herää epäily, ovatko kerran vuodessa päivittyvät mittarit riittävän nopeita reagoimaan, jotta niitä todella voitaisiin käyttää strategisen ohjauksen välineenä? Samaten Leinonen



(2005, 84) mainitsee Teemuaho yhtiöihin kuuluvan Navita Solutionsin ohjelmistojen<sup>2</sup> olevan arvokas strateginen valttikortti kovassa kilpailussa. Kuitenkaan tämän strategisen valttikortin soveltaminen ei näy lainkaan yrityksen Balanced Scorecardissa. Edelleen on mielenkiintoista, ettei mittareille ole asetettu lukumääräisiä tavoitteita vaan tavoitteena on kehittää toimintaa paremmaksi kuin edellisenä vuonna (Leinonen 2005, 103). Olisi mielenkiintoista tietää, toimisiko ohjaus paremmin ja pyrkisivätkö organisaation jäsenet tavoitteisiin ahkerammin, jos mittareille olisi kuitenkin asetettu selkeät tavoitetasot.

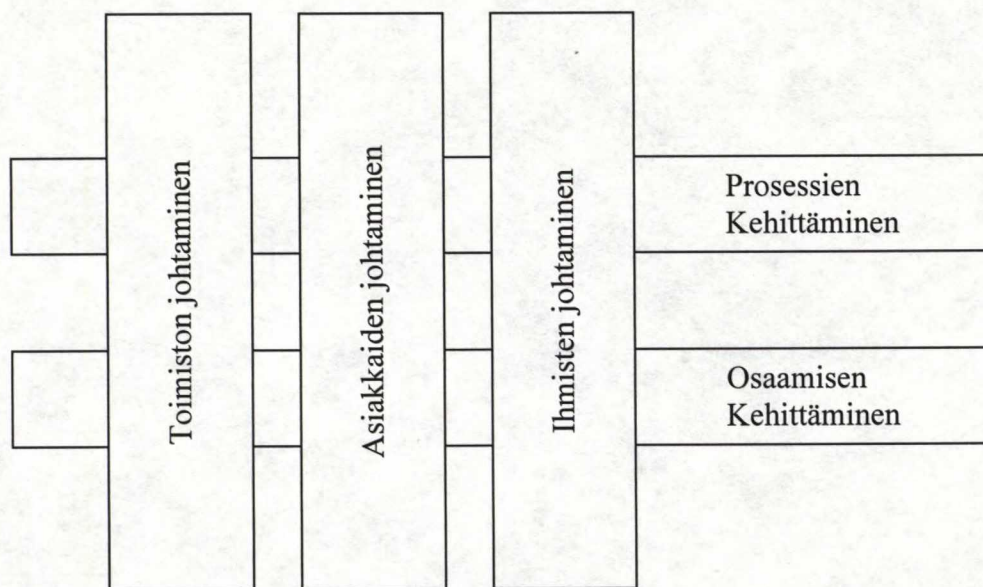
Toinen esimerkki palveluyrityksille tarkoitetuista strategisista johtamistyökaluista on Lehmuskosken pro gradu –tutkimuksessaan (2006) esittelemä mainostoimiston johtamisen viitekehys. Viitekehys on relevantti useille tietointensiivisille asiantuntijapalveluiden aloille, joista yhtenä esimerkkinä Lehmuskoski mainitsee taloushallinnon.

Lehmuskoski (2006, 77) havaitsi tutkimuksessaan, että mainostoimistossa on kolme johdettavaa osa-aluetta: toimiston, asiakkaiden ja ihmisten johtaminen. Näiden osa-alueiden lisäksi on kaksi vallitsevaa teemaa, jotka kulkevat yrityksessä kautta linjan: prosessien ja osaamisen kehittäminen (Lehmuskoski 2006, 77). Nämä eri osa-alueet ja vallitsevat teemat hän yhdisti mainostoimiston johtamisen viitekehykseksi:

---

<sup>2</sup> Navita Solutions ohjelmiin kuuluvat Navita Yritysmalli, jolla voidaan suunnitella esimerkiksi perustettavan yrityksen toimintaa tai investointeja, sekä talouden seurantaan ja ohjaukseen tarkoitettu Navita Budjettijärjestelmä.





Kuva 4 Mainostoimiston johtamisen viitekehys. Lehmuskoski 2006

Viitekehyksessä toimiston johtamisella käsitetään raportoinnin, talousyksikön sekä toimitusjohtajan vastuulla olevan työn hoitamisen. Tähän luokkaan kuuluu samaten johtaminen strategisella tasolla, esimerkiksi strategia- ja budjetointiprosessin määrittely, ennustaminen ja rullaavan budjetin käyttö, taloushallinnon ulkoistaminen ja raportoinnin määrä, kustannus- ja kannattavuuslaskenta sekä toiminnanohjauksen painottaminen teknokraattisen ja sosio-ideologisen ohjauksen välillä. (Lehmuskoski 2005).

Lehmuskoski (2005) mainitsee, että mainostoimistoalalla on voimassa ostajan markkinat. Niinpä seuraavaksi tärkein osa-alue on asiakkaiden johtaminen. Asiakkaiden johtamista vaikeuttaa, se että yksittäistä asiakkaiden kanssa on tekemisissä monta eri ihmisiä. Erityisesti tämän vuoksi Lehmuskoski (2005) ihmettelee, miksei toimistoissa panosteta asiakkaiden hoitamiseen muulla tavoin kuin hyvin hoidetulla työllä. Asiakkaiden johtamiseen liittyvät työkalut mainostoimistoissa ovat projekti- ja taloushallinnon järjestelmät sekä laskentatoimi, joiden tärkeimpänä tehtävänä on seurata asiakas- ja projektikohtaista kannattavuutta. Näiden toteutustavat vaihtelivat suuresti kehittyneistä ja laajoista järjestelmistä taulukkolaskentaohjelmalla ryyditettyyn sosio-ideologiseen toiminnanohjaukseen. Mielen-



kiintoista oli kuitenkin huomata, että tutkimuksen mukaan laajat tietojärjestelmät eivät ole edellytyksiä liiketoiminnan kasvattamiselle ja kannattavuudelle (Lehmuskoski 2005). Toisaalta Lehmuskosken näkemys voi olla vain yhteen alaan liittyvä, sillä esimerkiksi Olugbode, Richards ja Biss havaitsivat tutkimuksessaan (2007, 647), että case-yritys pystyi tietojärjestelmän avulla parantamaan kulukontrolliaan ja tehostamaan operatiivista toimintaansa. Näistä molemmilla voidaan nähdä olevan suora yhteys yrityksen kannattavuuteen.

Viitekehyksen kolmas ja Lehmuskosken (2005) mukaan vaikein osa-alue on ihmisten johtaminen. Osa-alueen tärkeyttä korostaa myös, se että lähes kaikki mainostoimistojen investoinnit liittyvä ihmisten hankintaan, ylläpitoon ja kehittämiseen. Asiantuntijaorganisaatiossa toiminnanohjauksen ja ihmisten johtamisen vaikutuskohteet voidaan Alvessonin ja Kärremanin (2004) mukaan jakaa kolmeen osa-alueeseen: tuotokseen, käyttäytymiseen ja työntekijöiden mieleen. Tuotosta mainostoimistossa johdettiin myyntikatteen kautta. Käyttäytymistä hallitaan ilmapii-riin, toimenkuvien ja työprosessien kehittämisellä. Mieleen puolestaan pyritään vaikuttamaan luomalla mahdollisimman hyvät olosuhteet työnteolle sekä tuke- malla työstä nauttimista. Samaten työntekijöitä ohjataan kokemaan työnsä tärke- äksi ja menestyksekkääksi. (Lehmuskoski 2005)

Edellä esiteltyjen kolmen osa-alueen lisäksi mainostoimiston johtamiselle on kak- si teemaa, prosessien ja osaamisen kehittäminen. Toinen teemoista liittyy yrityk- sen tärkeimmän resurssin, ihmisten mahdollisimman tehokkaaseen käyttöön. Tä- män teeman Lehmuskoski (2005) on nimennyt prosessin kehittämiseksi. Tämän teemaan puitteissa toimistoissa oli ryhdytty määrittelemään työntekijöille aiempaa rajatumpia toimenkuvia (Lehmuskoski 2005). Näin tehty prosessien tarkempi määrittely ja selkeyttäminen mahdollistavat prosessien resurssien täsmällisemmän tarkkailun. Samanlaiseen prosessien tarkasteluun Lehmuskoski (2005) näki aihet- ta myös asiakashankinnassa. Samaten hän havaitsi, että yritysten tulee aiempaa tarkemmin miettiä yrityksessä pidettävät ja ulkoistettavat toiminnot.

Toinen läpi koko yrityksen huolehdittava asia on osaamisen kehittäminen. Tämä mainostoimistoissa oli toteutettu pääasiassa työssäoppimisen kautta. Struktu-



roidun koulutuksen laajempaa käyttöä vähensi, se ettei toimistojen työntekijöillä ollut vielä selkeitä toimenkuvia. Mielenkiintoisena havaintona Lehmuskoski (2005) esitti, etteivät työntekijät kokeneet yrityksen kouluttavan heitä, vaikka yritysten johto puhui paljon kouluttamisen mahdollisuuksista. Toinen yhtä merkittävä havainto oli, että vaikka mainostoimistojen valintapäätökset tehtiin 99 % tunneperäisinä päätöksinä, ei Lehmuskosken tutkimuksessa käynyt ilmi, että asiakkaan tunneperäisiin päätöskriteereihin vaikuttavia asioita olisi pyritty kouluttamaan yrityksen työntekijöille.



### 3 TOIMIALA JA SEN MUUTOS

#### 3.1 Taloushallinto toimialan kuvaus

Taloushallintoala tai siitä aiemmin käytetty termi tilitoimistoala on hyvin pienyritysvoittoinen toimiala. Kesäkuussa 2007 Fonectan ylläpitämästä Suomen yritykset käsittävästä ProFinder –tietokannasta löytyi yhteensä 5091 alalla toimivaa yritystä. Näistä yrityksistä alle kymmenen on kooltaan yli 50 hengen yrityksiä, 43 30–50 henkilöä työllistäviä, 79 10 – 30 työntekijän ja 290 5-10 hengen yrityksiä. Loput 4671 yritystä ovat alle viiden hengen mikroyrityksiä.<sup>3</sup>

Tilanne on ollut sama aikaisemminkin. Pekka Lithin Tilisanomien artikkelissa ”Ala, jota suhdanteet eivät heiluttele” vuonna 2002 kuvattiin alan rakennetta samankaltaisesti. Artikkelissa käytetyn vuoden 2001 tilaston mukaan 90 % alan yrityksistä työllisti ainoastaan alle viisi henkilöä. 5-10 henkilön toimistoja oli koko alan yrityksistä 7 %, 10–50 henkilön yrityksiä n. 3 % ja yli viidenkymmenen hengen yrityksiä yksi promille kaikista alan yrityksistä.

Kaiken kaikkiaan tilitoimistoissa työskentelee kuitenkin vain joka viidennes kaikista Suomen taloushallinnon alan työntekijöistä. Tilitoimistojen lisäksi muita taloushallinnon osaajien merkittäviä työllistäjiä ovat julkinen ja yksityinen sektori, yksityisellä sektorilla erityisesti teollisuus sekä tukku- ja vähittäiskauppa. (Lith 2004, 23) Tämä tarkoittaa vastaavasti, että ulkoistettu taloushallintomarkkina kattaa vain noin viidenneksen kaikesta Suomessa taloushallinnon parissa tehtävästä työstä.

Verrattuna muihin tietointensiivisiin asiantuntijatoimialoihin taloushallintoalan ominaispiirteenä on työn vahva polarisoituminen. Asiakaskeskeisen ongelmanratkaisun tähtäävän palvelun lisäksi suureen osaan työtehtävistä kuuluu merkittävä

---

<sup>3</sup> Tilastoa tulkittaessa on huomioitava, että monet alan toimijoista koostuvat useamman yrityksen ja toimipaikan konserneista. Näin ollen todellinen yritysmäärä on tilaston antamaa pienempi ja keskimääräinen yritys koko tilaston esittämää suurempi.



määrä rutiinia. Tämä on nähty alan puitteissa uhaksi, sillä rutiinien nähdään karkottavan alalta osaavia ammattilaisia, joiden ammatillinen osaaminen riittää itsenäiseen ongelmanratkaisukykyyn. (Salo 2002, 40)

Alalla on kuitenkin mennyt viime aikoina hyvin, sillä vuodesta 1996 lähtien palvelutuotannon määrä on kasvanut alalla nopeammin kuin markkinahintainen bruttokansantuote. Tämä on erikoinen havainto kun samaan aikaan otetaan huomioon, että alan perinteiset tehtävät ovat vähentyneet rutiinien tehostumisen ja sähköistymisen myötä. Kuitenkin samaan aikaan asiakasyrityksen ovat ulkoistaneet lisää toimintojaan ja tämän seurauksen ala on kasvanut bruttokansantuotetta nopeammin. (Lith 2005, 21)

Alan kasvu bruttokansantuotetta nopeammin on mielenkiintoista siksi, että taloushallinnon palveluissa kasvuhakuisten yritysten osuus on pienempi kuin kaikissa osaamisintensiivisissä liike-elämän palveluissa. Se on myös pienempi kuin koko pien- ja keskisuurten yritysten sektorissa keskimäärin (Lith 2005, 22). Suurin syy kasvuhaluttomuudelle oli, että yritykset katsoivat oman yrityskokonsa olevan optimaalinen jo nyt (Lith 2005, 22). Tämä liittyy voimakkaasti siihen, että suurelle osalle alan yrittäjistä tavoitteena on itsensä ja perheen elättäminen sekä työtyytyväisyys (Lith 2005, 19).

Koska ala itsessään on jo noin kymmenen vuotta kasvanut jatkuvasti bruttokansantuotetta nopeammin ja samaan aikaan suuri osa alan yrityksistä ei ole kasvuhakuisia Tämä tarkoittaa, että on olemassa joukko hyvin kasvuhakuisia alalla toimivia yrityksiä, jotka vastaavat suuresta osasta alan kokonaiskasvua. Tämä johtuu ennustetusta ja jo osin tapahtuneesta tilitoimistojen erilaistumisesta toimintaympäristönsä, -tapojensa, hinnoittelunsa ja osaamisensa perusteella (Salo 2002, 42). Samanlainen kehitys on näkynyt jo esimerkiksi Lontoossa, jossa eri alueilla toimivat yritykset hoitavat toimeksiantojaan erilaisille yrityksille, ja toimistojen kirjo ulottuu yhden hengen pienistä toimistoista aina pörssinoteerattuihin yrityksiin saakka (Salo 2002, 42).



Jälkimmäistä ja kasvuhakuista joukkoa edustaa Suomessa neljä suurinta tilitoimistoketjua Pretax, Teemuaho, Rantalainen ja Talenom. Pretax on 1500 henkilön Suomessa, Pohjoismaissa ja Venäjällä toimivat tilitoimisto, jonka liikevaihto on vuonna 2007 noin 90 miljoonaa euroa. Pretaxin työntekijöistä Suomessa työskentelee noin 900. Teemuaho on pääasiassa Suomen itäosissa toimiva Lappeenrannassa kotipaikkaansa pitävä ketju, jonka 225 työntekijää tuottavat liikevaihtoa noin 13 miljoonaa euroa.

Pretaxin ja Teemuahon jälkeen seuraavaksi tulevat Hyvinkäälle ja Etelä-Suomeen keskittynyt Rantalainen International 200 henkilöllä ja noin 10 miljoonan euron liikevaihdollaan. Neljäntenä on pääasiassa Pohjois-Suomessa toimiva 190 hengen ja 10 miljoonan euron liikevaihdon Talenom.

Talouselämän (2006) artikkelissa ”Myy hyvä tilitoimisto!” yritysten tavoitteiden kuvattiin vaihtelevan seuraavasti: Rantalaisen tavoitteena on kansainvälistyä asiakkaiden mukana ja sillä onkin nyt toimistot Tukholman ja Tallinnan lisäksi myös Pietarissa. Talenom on puolestaan ollut joukon maltillisin kasvaja, joka tähtää nyt etelään ja suuriin kaupunkeihin. Teemuaholla tavoitteena on taas kasvaa vahvalta alueeltaan Saimaan ympäriltä Helsinkiin ja hankkia keskisuurten yritysten taloushallinnon ulkoistuksia. Pretaxin tavoitteena taas siintää pörssiin meno kun liikevaihto on 100 miljoonan euron tasolla.

Kasvuun ajavat markkinoiden mahdollisuuksien lisäksi myös sähköistymisen vaatimukset ja suuruuden mittakaavaedut. Esimerkiksi Teemuahon toimitusjohtajan Teemu Ahon mukaan ketjun hyödyt näkyvät kun työntekijöitä on yli 200 (Holtari 2006, 60)

Omistuspohjaisten ketjujen lisäksi alla on muuhun kuin omistukselliseen siteeseen perustuvia ketjuja 5-10 kappaletta. Yhtenä esimerkkinä tällaisesta on Progenius – ketju, joka sijoittuisi kokonaisuutena kymmenen suurimman tilitoimiston joukkoon. Alalla on myös yritetty rakentaa franchising-pohjaisia ketjuja, mutta ne eivät toistaiseksi ole onnistuneet. Yhdeksi syyksi on arveltu omistajien kasvojen hukkumista ketjun julkikuvaan. (Holtari 2006, 60)



Tilitoimistoissa työskentelyt on tavallisesti organisoitu korkeintaan noin kymmenen hengen tiimeihin. Pienemmissä yrityksissä koko yritys saattaa muodostaa yhden tiimin. Yhtä kirjanpitäjää kohden on tavallisesti kahdenkymmenen molemmin puolin oleva määrä asiakasyrityksiä, joiden kirjanpidosta hän tavallisimassa tapauksessa vastaa hyvin pitkälle. Töiden jakautumisesta tyypillisimpiä ovat kirjanpidon ja palkanlaskennan eriyttäminen eri henkilöille tai tiimeille. Osassa toimistoista myös jatkuva kirjanpidosta ja tilinpäätöksen tekemisestä voi vastata eri henkilöt. Itse tilitoimistotyö tapahtuu suurelta osalta asiakasyritysten kuukausittaisen kirjanpidon ympärillä. Tässä yhteydessä tiliotteet, laskut ja muut tositteet tiliöidään arkistoidaan ja tulostetaan asiakkaalle raportit näin tuotetusta aineistosta. Ominaista työlle on sekä verottajan että muiden viranomaisten mutta myös enemmän määrin asiakkaan asettamat aikataulurajat.

Tilitoimistossa työskentelevien henkilöiden ammatin ytimessä on ammattilinen osaaminen, johon kuuluu kirjanpidon, verotuksen ja yhtiöoikeuteen liittyviä asioita. Tämän lisäksi merkittävässä osassa ovat myös sosiaaliset taidot sillä usein työntekijät ovat suorassa kontaktissa asiakasrajapintaansa. Sosiaalisten taitojen tärkeyttä tukee myös myynti- ja markkinointiosaaminen jota enenevässä määrin odotetaan alan työntekijöiltä. Henkilöstön koulutus vaihtelee assistenttitason opisto- tai tradenomikoulutuksesta johtajien ja asiantuntijoiden korkeakoulututkintoihin.

Toimistoissa työskentelevien yrittäjien ja johtajien työnkuva muodostuu asiakaille tehtävästä konsultoinnista, rahoitus- ja verosuunnittelusta. Henkilöstön puolelta työtehtäviä tuovat rekrytoinnit ja esimerkiksi kehityskeskusteluiden käyminen sekä henkilöstön koulutuksesta huolehtiminen. Lisäksi oman toimiston budjetointi, raportointi ja taloudellinen johtaminen kuuluu työhön ja sen luonne vaihtelee yrityksen omistusrakenteen mukaan.



### 3.2 Toimialan historialliset hajaantumisen syyt ja niiden muutokset

Michael Porterin tarjoaa teoksessa Competitive Strategy (1980) viitekehyksen taloushallintoalan hajaantumiseen. Nämä hajaantumisen syyt on kerätty oheiseen taulukkoon (Porter 1980, 196):

Pienet alalle pääsyn esteet	Kokemuskäyrän vähäinen merkitys
Korkeat kuljetuskustannukset	Korkeat varastointikustannukset ja satunnainen myynnin vaihtelu
Hajaantuneet ostajasegmentit	Yrityksen kokoon perustuva epätaloudellisuus
Matalat kiinteät kulut	Runsaat tuoteräätälöinnit
Luovan työn suuri osuus	Paikallisen valvomisen tarpeellisuus
Henkilökohtaisen palvelun tarve	Paikallisen imagon ja kontaktiverkoston tärkeys
Markkinoiden hajaantuneet tarpeet	Korkeat alalta poistumisen esteet
Paikalliset säädökset tai määräykset	Uutuus

Seuraavassa on käsitelty tarkemmin alan hajaantumiseen johtavia syitä, sekä seikkoja jotka puoltavat hajaantuneen toimialan keskittymiskehitystä.

#### **Matalat alalle pääsyn esteet:**

Jos toimialalla ei ole matalia alalle tulon esteitä, sinne ei alun perinkään voisi syntyä suurta määrää yrityksiä. Vaikka alalle pääsyn matalat esteet ovat vaatimus toimialan hajaantumiselle, ei se itsessään ole riittävä syy, vaan toimialan hajaantumiseen vaikuttaa aina yksi tai useampi tässä esitetyistä seikoista (Porter, 1980)



Taloushallintoalalla toimialalle tulon esteet ovat perinteisesti olleet hyvin matalat. Toiminnan aloittamiseen ei vaadita minkäänlaista virallista tutkintoa paperilla. Myös käytännön työn tasolla verrattain vähäiselläkin koulutuksella pystyy hoitamaan pienten yritysten taloushallinnon asioita. Myös toiminnan aloittamisen vaatimat aineelliset investoinnit ovat hyvin pienet – käytännössä työn aloittamiseen riittää kotitietokone ja ominaisuuksiltaan rajoittunutkin taloushallinnon ohjelmisto.

Helposti perustettavassa muodossa tarkoitetaan kuitenkin enintään muutaman hengen yrityksiä, joita suomalaisista taloushallintopalveluista tarjoavista yrityksistä onkin Kauppa- ja teollisuusministeriön toimialaraportin (Toivonen 2002, 10) suurin osa. Suuremman kokonaisuuden rakentamisen esteenä on useat matkalla tarvittavat kasvuhypäykset.

Todennäköisesti tekniikan kehityksen myötä myös alalla tulon esteet ovat kasvussa. Sähköisen taloushallinnon edetessä, toimimiseen vähääkään suuremmissa yritysryhmässä ei enää riitä peruskirjanpito-ohjelma, vaan tähän vaaditaan monipuolista järjestelmäkokonaisuutta, jonka hankintahinta on arviolta kymmenen tuhannen euron luokkaa. Tämä vaatimus alkaa karsia alalle tulijoita ajan myötä.



### **Kokemuskäyrän vähäinen merkitys:**

Suurimmalle osalle hajaantuneista toimialoista kokemuskäyrän vähäinen merkitys on tunnusomaista. Tällaisia ovat alat, joilla tehtävät valmistus-, markkinointi-, jakelu-, tai tutkimustoimenpiteet ovat luonteenpiirteiltään yksinkertaisia. Koska tehtävät toimenpiteet ovat suoraviivaisia, oppimisella on vain vähän merkitystä näissä toimenpiteissä. Samoin alat, joissa tuotanto tapahtuu hyvin pienissä yksiköissä, ei yksiköitä monistamalla saada suuriakaan tuotantoetuja. (Porter 1980)

Edellä kuvatut luonteenpiirteet ovat olleet tyypillisiä taloushallintoaloille. Itse tuotantoprosessi on tilitoimistoissa suoraviivainen ja suurin osa töistä on tehty vain muutaman hengen – tai yksinyrittäjien – yksiköissä. Historiallisesti tyypillisimpiä tilitoimistojen asiakkaita ovat olleet mikroyritykset, joiden tapahtumista suurimman osan ovat muodostuneet toistuvat rutiinit.

Kuitenkin jos ulkoistettua taloushallinnon palvelua tarjoavia yrityksiä verrataan taloushallinnon parissa työskenteleviin yleensä, voidaan todeta oppimisetuja löytyvän. Tämän voi havaita siitä, että taloushallintopalveluita tarjoaviin yrityksiin palkataan ihmisiä vain harvoin alan ulkopuolelta, syynä on, että yksittäisissä yrityksissä työskennelleet eivät usein tehokkuudeltaan ja taidoiltaan pärjää alalla oleville työntekijöille<sup>4</sup>. Tämä luo taloushallintopalveluita tarjoaville yrityksille merkittävän kilpailuedun yritysten ulkoistaessa toimintojaan.

### **Korkeat kuljetuskustannukset:**

Vaikka muutoin alalla olisikin olemassa suuruuden mittakaavaetuja estävät korkeat kuljetuskustannukset niiden täysimääräisen hyödyntämisen. Kuljetuskustannusten rajaavat, kuinka suurta aluetta yksi tuotantoyksikkö voi tehokkaasti palvella. Kuljetuskustannukset ovat erityisen korkeita silloin kun palvelu tuotetaan asiakkaan tiloissa tai asiakas tulee palvelun tarjoajan luokse. (Porter 1980)

---

<sup>4</sup> Alan vähäisestä tutkimuksesta johtuen väite perustuu tutkijan subjektiiviseen n. sadan tilitoimistoyrittäjän kanssa käymistä keskusteluista samaan kuvaan



Vaikka tositteiden lähettäminen sinänsä on verrattain edullista, lisää se kuitenkin aikaviiveitä. Samaten tilitoimiston asiakkaille palvelun henkinen läheisyys on tärkeää, eikä pitkien matkojen päästä tapahtuvaa palvelua ole koettu uskottavaksi. Lisäksi edelleen suuri osa asiakkaista tapaa kirjanpitäjäänsä säännöllisesti.

Teknologian kehitys kuitenkin vähentää välimatkojen merkitystä myös tällä alalla. Sähköiset laskut kulkevat tietoverkossa sellaisinaan ja myös sähköiseen muotoon siirrettävät laskut skannataan keskitetyssä palvelukeskuksessa. Pienemmässä yrityspäässä on myös osoittaa tapauksia, joissa tiukan toimialakonseptin avulla palvelullaan yrityksiä pitkien etäisyyksien päästä<sup>5</sup>.

### **Korkeat varastointikustannukset tai epäsäännölliset myynnin vaihtelut:**

Vaikka tuotantoprosessissa olisi suuruuden mittakaavaetuja, saattaa varastoinnin vaikeus mitätöidä näin saavutetut edut. Jos varastointi on vaikeaa tai hyvin kallista, on tuotanto sopeutettava kysynnän vaihtelun mukaan. Tuotannon määrän vaihtelu puolestaan vähentää mahdollisuuksia suurimittaiseen toimintaan, pienentää sidotun pääoman tuottoa ja heikentää tuotantolaitosten kykyä toimia tehokkaasti. Tästä johtuen, vaikka suuri yksikkö olisi tehokkaampi täyden kapasiteetin alla, voi pienemmällä yrityksellä olla joustavuuden vuoksi kokonaisuutena suurempi kilpailuetu. (Porter 1980)

Taloushallintoala on perinteinen palveluala siinä mielessä, ettei sen palveluja ole ollut mahdollista varastoida. Kuitenkin palveluiden kysyntäpiikkejä on opittu tasamaan eräänlaisilla työn varastomenetelmillä, joista erittäin hyödylliseksi on osoittautunut kaikille asiakkaille kesken vuotta tehtävä välitilinpäätös. Välitilinpäätöksessä siivotaan kaikki selvitettytilit sekä ennakoidaan tulevaa verotusta ja näin puretaan työkuormaa vuoden vaihteen kiireisimmältä ajalta. Alan yrityksissä on myös pyritty määrätietoisesti keventämään ruuhkahuippujen aiheuttamaa työmäärää esimerkiksi asiakkaan tilikauden päättymisajankohtien valinnoilla tai ottamalla yhteen toimistoon palveltavaksi aloja, joiden sesonkihiiput ajoittuvat eri

---

<sup>5</sup> Esimerkkinä tästä on esimerkiksi Pihtiputaalla sijaitseva Dextilit Oy, jonka asiakkaina on satoja Pääkaupunkiseudulla sijaitsevia kiinteistöosakeyhtiöitä (Helsingin Sanomat 4.7.2005)



puolille vuotta. Myös tietotekniikka helpottaa varastointityötä. Automatiikalla on mahdollista myös hoitaa kuukausittain vyörytykset kohdalleen mikä osaltaan helpottaa vuoden vaihteen töiden tekemistä. Vaikka erillisesti tarkasteltuina edellä mainitut asiat ovat vaikutukseltaan verrattain rajallisia, aiheuttaa niiden yhteisvaikutus merkittävässä määrin alan ruuhkahuippujen tasaantumista ja näin pienentää puuttuvien varastointimahdollisuuksien vaikutusta alan hajaantumiseen. Tasaisempi työkuorman jakautuminen puolestaan tekee työstä luonteeltaan tasaisempaa, joka mahdollistaa suurten yksiköiden toiminnan aikaisempaa tehokkaammin.

### **Hajaantuneet ostajasegmentit:**

Alan rakenne saattaa olla sellainen, että suurellakaan yrityksellä ei ole mahdollista saavuttaa neuvotteluvoimaa suhteessa toimittajiinsa. Syynä tähän on, että toimittajat ovat joko niin suuria, että suurikin asiakas merkitsee niille vain marginaalisesti enemmän kuin pieni asiakas, tai vastaavasti niin pieniä, ettei heille ole mahdollisuuksia vastata suurten yritysten tarpeisiin. Toimittajilla voi myös olla tarpeeksi valtaa pitääkseen alan yritykset pieninä, esimerkiksi helpottamalla markkinoille tuloa. (Porter 1980)

Jälleen historiassa hajaantuneiden ostajasegmenttien vaikutus alaan on ollut merkittävä. 90 % alalla toimivista yrityksistä työllistää korkeintaan neljä henkilöä (Toivonen 2002, 11). Vastaavasti tärkeimpien ohjelmien tuottajat ovat olleet monella alalla toimivia tietojenkäsittelysuuryrityksiä, joille taloushallintojärjestelmien käyttäminen on ollut marginaalista liiketoimintaa, puhumattakaan taloushallintojärjestelmien yksittäisistä käyttäjäyrityksistä.

Hajaantuneiden ostajasegmenttien vaikutus on kuitenkin pienentynyt kahdella tavalla. Ensinnäkin suuret taloushallintoalalla yksiköt ovat kasvattaneet kokoaan, erityisesti alan suurimpien yritysten puolella. Vastaavasti tietojärjestelmätoimittajat keskittyvät entistä enemmän vain muutamaaan palveltavaan ydinliiketoimintalueeseen. Tätä kautta toimittajasta lohkotut liiketoimintayksiköt usein muokkautuvat eteenpäin esimerkiksi pääomasijoittajien toimilla entistä pienemmiksi yksiköiksi. Tämä merkitsee dramaattista alan suurimpien yritysten neuvotteluvoiman



kasvua. Esimerkkinä voi mainita Pretaxin, joka laajentumista aloittaessaan muodosti tärkeimmän toimittajansa liikevaihdosta yhden promillen (0,1 %). Kuitenkin alan keskittymisen myötä Pretaxin koko on kasvanut kaksikymmenkertaiseksi ja edellä kuvatun kehityksen myötä toimittajan koko on pudonnut kahdenteenkymmenenteen osaan aiemmasta. Siten Pretaxin osuus tärkeimmän toimittajansa liikevaihdosta on nykyisin 40 %. Näin suurella osuudella toimittajan liiketoiminnasta on mahdollisuus saada hyvin merkittävä neuvotteluvoima toimittajaa kohtaan. Vastaava tilanne toistuu myös muilla alan suurimmilla yrityksillä, mikä entisestään lisää niiden kasvumahdollisuuksia ja ajaa alan keskittymistä.

#### **Yrityksen kokoon perustuva epätaloudellisuus:**

Yrityksen koosta johtuva epätaloudellisuus voi johtua monesta tekijästä. Nopeat tuote- tai tyyliuutokset vaativat nopeata reagointia ja intensiivistä eri funktioiden koordinoimista. Kilpailussa menestymiselle tärkeät uudet tuote-esittelyt vaativat ja lyhyet toimitusajat saattavat tehdä suuremmista yrityksistä pieniä tehottomampia. Esimerkkinä tästä on naisten vaatetus, jossa tyylillä on suuri rooli kilpailussa pärjäämisessä. (Porter 1980)

Nopeat tuotemuutokset eivät ole olleet alun perinkään merkittävä asia taloushallintopalveluita tarjoavien yritysten keskuudessa. 96 prosentissa alan yrityksistä tehdään pääkirjanpito- ja tilinpäätöspalveluita vähintään joka neljännelle toimiston asiakkaalle (Kirjanpitotoimistojen liitto 2003, 8) ja näin ollen tämä muodostaa myös suurimman osan yritysten liikevaihdosta. Kirjanpito ja erityisesti tilinpäätökset ovat lailla tiukasti säädeltyjä, joten niihin tulee muutoksia hitaasti ja muutokset ovat ennakoitavissa hyvissä ajoin. Näin ollen uusien tuotejulkaisujen ja variaatioiden aiheuttamaa yrityksen kokoon perustuvaa epätaloudellisuutta ei voida pitää taloushallintoalan hajaantumiseen johtavana tekijänä.

#### **Matalat yleiskustannukset:**

Jos matalat yleiskustannukset ovat menestykselle oleellista, suosii tämä pienempiä yrityksiä, jotka toimivat omistaja-yrittäjän tiukan valvonnan alaisena. Näitä



pieniä yrityksiä eivät rasita suuryrityksille luonteenomaiset kustannusansat tai suuryrityksiin kohdistua valtiollinen sääntely. (Porter 1980)

Tilitoimiston kustannusrakenteesta henkilöstökustannukset muodostavat keskimäärin noin 60 % liikevaihdosta, poistot 2-4 % liikevaihdosta ja liiketoiminnan muut kustannukset noin 20 – 30 % liikevaihdosta (Liite 1). Tämä tarkoittaa, että historiallisesti taloushallintopalveluita tarjoavilla yrityksillä on ollut hyvin vähän mahdollisuuksia kantaa tuloslaskelmassaan ylimääräisiä yleisluontoisia kustannuksia. Tämä on näkynyt myös alan kehityksen hidastumisena: Esimerkiksi yhden täysipäiväisesti toiminnan kehittämiseen keskittyvän ihmisen palkkaaminen on vaatinut noin 100 työntekijää kattamaan hänen kustannuksensa. Tämä on seurausta palvelualalla tärkeän kohdistusasteen hallinnasta – sadan hengen joukossa yksi kokoaikainen kehittäjä vastaa prosenttiyksikön kohdistusasteen pienenemistä – esimerkiksi 20 hengen joukossa vastaavaan henkilön vaikutus on hyvin tuntuva viisi prosenttiyksikköä.

Alan keskittymisen johdosta Suomessa toimii viisi yritystä, jotka ylittäneet sadan hengen kriittisen yrityskoon. Tämän ansiosta näillä yrityksillä on tarvittava määrä kokoa tyypillisten suurempien yritysten mukanaan tuoman kustannusrakenteen kattamiseen. Samaan aikaan suuren koon mahdollistamat määrätietoiset kehitystoimenpiteet tähtäävät yrityksen käyttöasteen ja tehokkuuden parantamiseen. Näin saadaan paitsi parannettua yritysten kannattavuutta, myös luotua mahdollisuuksia yhteisten resurssien kautta tapahtuvaan toiminnan tehostumiseen.

### **Runsaat tuoteräätälöinnit:**

Yksilöllisiin tarpeisiin tehtävä tuoteräätälöinti vaatii paljon käyttäjän ja tuottajan välistä keskustelua. Tämän lisäksi myös pienet tuotemäärät voivat suosia pieniä yrityksiä suurten kustannuksella. (Porter 1980) Esimerkkinä tästä Porter mainitsee liiketoiminnassa käytettävien lomakkeiden tuotannon, jossa kaksi suurinta tuottajaa hallitsee markkinoista 35 prosenttia.

Taloushallintopalveluiden tuottaminen on perinteisesti keskittynyt yrityksen lakisäättäjien ja verottajaa palvelevan tilinpäätöksen laatimiseen. Tämä toiminta on



rakenteiltaan hyvin tarkkaan säädelyä ja kaikille yrityksille samanlaista. Sama pätee myös suurimpaan osaan taloushallintopalveluyritysten tuottamista johtamisen ja strategiamuodostuksen työkaluista.

Hajaantumiseen ajavana tuoteräätälöinnin lisääntymisenä voidaan periaatteessa pitää tiettyyn toimialaan liittyvää erityisosaamista, tunnuslukupankkia tai muuta alan tietoihin keskittyvää osaamista. Näitä esimerkkejä löytyy paitsi yksittäisistä verrattain pienistä tilitoimistoista, mutta myös lisääntymässä määrin suurista tilitoimistoketjuista. Toimialaan perustuvassa tuoteräätälöinnissä suuremmilla yrityksillä on kuitenkin kaksi etua. Ensinnäkin ne pystyvät käyttämään toimialavertailujensa pohjana suurempaa yritysmassaa, joka näin parantaa erityisosaamisen keskittymistä ja käytettävien vertailutietojen laajuutta. Vastaavasti monet tuoteräätälöintiä edellyttävistä yrityksistä ovat huomattavasti tyypillistä tilitoimistoasiakasta suurempia ketjuja tai yrityksiä, joille suuret yritykset tarjoavat tasavertaisen kumppanin.

Taloushallintoalalla tuoteräätälöinnit vaativat myös kehittyneitä raportointi- ja tietojärjestelmiä, joiden hankkiminen vaatii huomattavia taloudellisia resursseja. Näin voidaan todeta, että runsaat tuoteräätälöinnit saattavat taloushallintoalalla lukeutua jopa toimialan keskittymistä vauhdittaviin tekijöihin.

### **Luovan työn suuri osuus:**

Porter (1980) toteaa, että mikäli yrityksen toiminnassa luovalla työllä on suuri merkitys, on tätä luovaa toimintaa usein hankalaa säilyttää hyvin suuressa yrityksessä. Esimerkkeinä tästä Porter (1980) mainitsee, ettei markkinoilla ole suuria mainostoimistoja tai sisustussuunnitteluyrityksiä.

Taloushallintopalveluita tarjoavissa yrityksissä tehtävä työ on vahvasti polarisoitunutta. Toisaalta suuri osa työstä etenkin ennen, mutta myös nykyaikana kuluu rutiiniluontoisten asioiden hoitamiseen. Toisaalta taas alan palveluyrityksissä ratkotaan hyvinkin vaativia ja tavanomaista laajempaa tietämystä vaativia verosuunnittelu-, yrityskauppa ja sukupolvenvaihdoskysymyksiä.



Tietoteknisen kehityksen myötä tämä ero tulee laajentumaan edelleen. On arvioitu, että taloushallinnon ammattilaisten työnkuva muuttuu toisaalta prosessiosajiksi, jotka pystyvät koneellisesti käsittelemään huomattavan määrän tapahtumia nopeasti, ja toisaalta taloushallinnon konsulttien omaisiksi johdon kumppaneiksi. Näin ollen luovan työn osuus alalla tulee kasvamaan, mutta toisaalta luovalle työlle pohjana toimivat rutiinien hoitamisen avulla saadut tiedot ovat täysimääräisesti käytettävissä vain henkilöille, jotka ovat alan yrityksissä töissä. Samanlaista kehitystä on jo nähty esimerkiksi mainostoimistoissa, joissa luovat ja tuotannolliset tiimit ovat eriytyneet toisistaan (Lehmuskoski 2006, 56)

Vaikka tavallisesti luova työ ajaisi pienempään yrityskokoon, on rutiinien tehokkaalla hoitamisella niin tärkeä rooli taloushallinnon palveluiden tarjoamisessa, ettei luova työ ole hajaannuttamassa alaa. Toisaalta voidaan jopa todeta, että pienemmiltä yrityksiltä tehokkaimpien työkalujen puuttuminen johtaa siihen, että rutiinitöiden tuottamisen kuormitus syö pois työaika luovempien töiden tekemiseltä.

Myös Porterin (1980) mainitsemalla mainostoimistoalalla on käynnissä vahva keskittyminen niin Suomessa kuin kansainvälisestikin. Suomessa 25 suurinta mainostoimistoa vastaavat noin 70 % alan kokonaistuloksesta. Samaten, vaikka mainostoimistoalan yritysten keskipakko on 22 henkilöä, ylittää Suomen 2000 mainostoimistosta vain 100 toimistoa neljän hengen koon.

#### **Paikallisen valvomisen tarpeellisuus:**

Jos paikallisen valvonnan tarve on yrityksen toiminnalle oleellista, voi pienillä yrityksillä olla kilpailuetu suurempiin yrityksiin verrattuna. Tällaisilla aloilla kaukainen johto toimii vähemmän tehokkaasti, kuin omistaja-yrittäjä, jolla on kontrolli suhteellisen pieneen toimintaan. (Porter 1980) Esimerkkeinä tällaisista aloista Porter mainitsee palvelut ja niistä erityisesti yökerhot ja ravintolat joissa tarvitaan suuri määrä henkilöin tehtävää valvontaa.

Johdon paikallisen valvonnan ja kontrollin rooli on tärkeä myös taloushallintopalveluiden tuottamisessa. Tästä syystä mikään alan suuristakaan yrityksistä ei ole



luopunut paikallisesta valvonnasta, vaan se on järjestetty paikallisilla johtajilla ja tiimirakenteella. Vastaavasti Suomessa on esimerkkejä toimialan keskittymisestä Porterin (1980) kuvaamalla yökerhoalalla, jossa SK-Ravintolat ovat luoneet merkittävän yökerhoketjun. Vastaavasti ruokaravintoloiden ketjuuntumisessa on huomattavia kansainvälisiä esimerkkejä. Asiantuntijaorganisaatiossa esimerkkejä kansainvälisestä ketjuuntumisesta on nähtävissä esimerkiksi markkinointiviestintä, jossa on olemassa monia kansainvälisiä ketjuja (Lehmuskoski 2005)

### **Henkilökohtaisen palvelun tarve:**

Pienet yritykset ovat usein tehokkaampia aloilla, joilla henkilökohtaisuus on avain palvelun toteuttamiseen. Henkilökohtaisen palvelun laatu ja asiakkaan kokemus henkilökohtaisesta, reagoivasta ja yksilöllisestä palvelusta koetaan usein pienemmän yrityksen koon kasvamisen myötä kun tietty kynnys on ylitetty. Tämä tekijä näyttää johtavan alan fragmentoitumiseen kauneudenhoidon ja konsultoinnin kaltaisilla aloilla. (Porter 1980)

Taloushallintopalveluissakin asiakas edellyttää henkilökohtaista perehtymistä hänen asioihinsa. Kuitenkin paikallisen henkilökohtaisen palvelun merkitystä usein yliarvostetaan taloushallintopalveluita valittaessa. Suomessakin on viime aikoina tullut useampia esimerkkejä taloushallintopalveluista, joita tarjotaan etäältä ilman henkilökohtaista palvelua. Näihin esimerkkeihin kuuluvat esimerkiksi kiinteistöosakeyhtiöihin keskittynyt Dextilit ja kampaajia ja kosmetologeja palveleva Suomen Kauneusalan kirjanpito palvelu.

### **Paikallisen imagon ja kontaktiverkon tärkeys:**

Suurilla yrityksillä saattaa olla negatiivinen kilpailuetu aloilla, joissa paikallisella imagolla ja kontaktiverkostolla on tärkeä asema. Liiketoiminnan kehittäminen, kontaktiverkoston rakentaminen ja paikallisen tason myyntiponnistelut ovat osia alueita, joilla on pakko pärjätä. Tällaisilla aloilla pienet yritykset suoriutuvat usein suuria yrityksiä paremmin, olettaen ettei pienien yritysten kustannukset ole merkittävästi suurten yritysten kustannuksia korkeampia. (Porter 1980)



Perinteisesti tilitoimistoyrittäjillä on ollut keskeinen asema paikkakunnan elinkeinoelämässä. Kääntäen voidaan myös todeta paikallisen elinkeinoelämän vaikutuksen olevan keskeistä myös tilitoimistoyrittäjän liiketoiminnalle. Historian kuluessa näitä suhteita on hoidettu yrittäjäyhdistyksissä, Lions-klubeissa ja muissa vastaavissa järjestöissä. Samaten useimmat taloushallintoalan yrittäjät mainitsevat henkilökohtaiset kontaktit ensisijaiseksi uusien asiakkaiden hankinnassa. Tähän syynä on saattanut olla yrittäjien verrattain heikko markkinointiosaaminen, joka on näkynyt esimerkiksi Tilitoimistojen asiakastytyväisyys 2005 tutkimuksessa (Promenade Research 2005), jossa heikoimmat arvosanat annettiin yritysten markkinoinnin ja mainonnan tasolle. Samaten usean alan yrityksen brändin tärkeimpänä tekijänä on ollut yrittäjä Ekonomi XX, jonka asema on korostunut usein jopa yrityksen nimeä myöden.

Paikallisen imagon merkityksen väheneminen on kuitenkin alkanut jo pääkaupunkiseudulla, jossa taloushallintopalveluiden tarjoajien valinnat tehdään useimmiten liiketaloudellisten eikä henkilökohtaisten syiden perusteella. Samaten on oletettavaa, että suurten ikäluokkien työelämästä poistumisen myötä myös suuri osa brändinimiksi kohonneista tilitoimistoyrittäjistä poistuu markkinoilta. Tämä avaa tietä suuremmille yrityksille, jotka perustavat julkisuuskuvansa yksittäisten henkilöiden sijaan laatuun, luotettavuuteen ja osaamisen laajuuteen.

### **Markkinoiden hajaantuneet tarpeet:**

Joillakin aloilla ostajien tarpeet ovat fragmentoituneita ja kaikki ostajat haluavat eri tuoteominaisuuksia. He ovat myös valmiita maksamaan tästä, enemmän kuin ottamaan käyttöönsä standardoidun tuotteen. Näin ollen kysyntä yksittäiselle tuotteelle on niin pieni, ettei siitä saada tarpeeksi suurta volyymia kattamaan suuren yrityksen tuotantoa, jakelua ja markkinointia. Joskus markkinoiden hajaantuneet tarpeet johtuvat esimerkiksi alueellisista eroista. (Porter 1980)

Tämän syyn ei voida olettaa olevan taloushallintopalveluiden hajaantuneen toimialarakenteen taustalla. Kuten aiempiana runsaita tuotevaihtoehtoja käsitelleessä kohdassa todettiin suurimman osa asiakasyritysten tarpeista tällä hetkellä täyttää



lakisääteisen kirjanpidon hoitaminen. Myös muut asiakasyritysten tarpeet ovat hyvin samanlaisia asiakkaiden sijainnista tai alasta riippumatta, joten markkinoiden hajaantuneita tarpeita ei voida pitää taloushallintoalan hajaantumiseen johtavan syynä.

### **Korkeat alalta poistumisen esteet:**

Jos alalta poistumisen esteet ovat korkeat yritykset jäävät markkinoille, vaikka niiden luontainen aika olisikin ohitse ja siten hidastavat alan konsolidoitumista. Taloudellisten esteiden lisäksi johdolla saattaa olla omia henkilökohtaisia syitä alalla pysymiseen – tämä on yleistä hajaantuneilla toimialoilla. Alalla saattaa myös olla toimijoita, joiden tavoitteet eivät ole tulorientoituneita. (Porter 1980)

Yrityksen näkökulmasta taloushallintoalalta poistumisen esteet ovat pieniä, koska toimintaan ei liity suuri uponneita kustannuksia. Sen sijaan yrittäjän oman talouden kannalta tarkasteltuna, alalta poistumiseen kynnys saattaa olla huomattavan korkea, koska historiallisesti toiminnalle on saattanut olla vähän jatkajia, eikä mahdollisesta yrityskaupasta ole sen onnistuessaankaan saanut työelämästä pois siirtymisen mahdollistavaa korvausta. Näin ollen yrittäjillä on intensiivi jatkaa toimintaan pitkäänkin omasta toimeentulosta huolehtiakseen.

Vastaavasti monet alalla toimivat yrittäjät eivät näe toimintaa kasvu- tai tuloshakuisena liiketoimintana vaan enemmän ammatinharjoittamisena ja keinona työllistää itse itsensä (Lith 2005, 22). Tämä tarkoittaa, että he jatkavat työskentelyä omana yrityksenään ja hankkivat näin oman elantonsa yksittäisinä yrittäjinä.

Alan konsolidoitumisen myötä alan suuremmat yritykset ovat aktiivisesti alkaneet tekemään yrityskauppoja niin alan suurempien kuin pienempienkin toimijoiden kanssa. Tämä alentaa alalta poistumisen kynnystä huomattavasti kahdella tavalla. Ensinnäkin toimivat markkinat takaavat yrittäjille reilun hinnan yrityksen eteen tehdystä työstä ja näin tarjoavat aidon vaihtoehdon oman yrityksen hoitamislle. Vastaavasti suurin osa alaa konsolidoivista yrityksistä myös mielellään näkee entisen yrittäjän jatkavan aiemmassa työssään. Tämä tarkoittaa yrittäjällä mahdol-



lisuutta jatkaa elämäntyötään osana suurempaan kollegajoukkoon ja näin myös hoitaa oma työllistymisensä.

### **Paikalliset säännökset ja määräykset:**

Vaikka mitkään muut toimialan hajaantumista puoltavat tekijät eivät esittäisikään syitä toimialan hajaantumiselle, voiva paikalliset säännökset ja valtion määräykset yksin luoda hajaantuneen toimialarakenteen. Myös paikalliset lait voivat estää yritysten syntymistä ja laajentumista yli maiden tai aluerajojen. Tyypillisimpiä aloja, joilla säätely vaikuttaa toimialan rakenteeseen ovat televisio- ja radioasemat sekä sähköntuotanto ja -jakelu. (Porter 1980)

Taloushallintoalalla tehtäviin töihin vaikuttavat säännökset ovat pääasiassa kansallisia, joten niillä ei ole estettä toimialan keskittymiselle maan sisällä. Alan kansainvälisen rakenteen kannalta nykyiset kansalliset säätelyt jossain määrissä rajoittavat alan keskittymistä. Tällä voidaan nähdä olevan vaikutusta myös kansallisella tasolla, sillä jokaisen maan omat säännökset ovat saattaneet estää kansainvälisten toimijoiden tulon markkinoille ja näin estää konsolidoitumisen alkamista. Toisaalta taloushallintoalaa lähellä olevalla tilintarkastusalalla on monia kansainvälisesti toimivia ketjuja, mutta monet näistä ketjuista toimivat operatiivisella tasolla vain vähän yhdenmukaisesti.

Toisaalta nykyinen kehitys yhteisten kansainvälisten laskentastandardien aikaansaamiseksi saattaa muuttaa kansallisiin säädäntöihin perustuvaa markkinatilannetta nopeastikin. Tämän vaikutusta lisää vielä se, että kansainvälistymisen kärsenä käytetään suurille yrityksille tarkoitettua palvelua. Tämä johtuu siitä, että kansainvälisten laskentastandardien soveltaminen tulee ennemmin ajankohtaiseksi suurille kuin pienille yrityksille.

Edelleen voidaan todeta, että kansainväliset konsernit ovat tähän mennessä onnistuneet ratkomaan kansallisten laskentasäädösten aiheuttamat haasteet. Näin ollen ongelman ratkaiseminen ei voida nähdä olevan ylivoimaista myöskään taloushallintopalveluita tarjoaville yrityksille. Näin ollen voidaan olettaa, että ennemmin tai myöhemmin myös joku taloushallintopalveluiden tarjoajista tulee kansainvä-



listymään merkittävästi. Suomalaisille alan yrityksille tämä tarkoittaa kansainvälistymismahdollisuuksia, joita puoltaa teknisen kehityksen mukanaan tuomat tehokkaat prosessit (Suvanto 2007).

### **Uutuus:**

Toimiala voi olla rakenteeltaan hajautunut myös siksi, että yritysten toiminta on uutta, eikä mikään yritys ole vielä ehtinyt kehittämään taitoja tai resursseja merkittävän markkinaosuuden saamiseksi, vaikka edellytykset toimialan konsolidoitumiselle olisivatkin olemassa. (Porter 1980)

Taloushallintopalveluita ei voida pitää alana, jota uutuus leimaisi. Nykyisessä muodossaan taloushallintopalveluita on tarjottu sotien jälkeisestä alasta alkaen. Samaten yritysten palvelumuodot ovat olleet verrattain vakiintuneita jo pitkän aikaa.

Teknologian kehitys tuo alan palveluihin kuitenkin uutta. Sähköisen taloushallinnon kehittyminen on lisännyt uusia toimijoita lähinnä tietojärjestelmätoimittajien joukkoon. Tämä puolestaan on lisännyt taloushallintoalan yritysten suhteellista neuvotteluvoimaa ja näin parantanut edellytyksiä taloushallintoalan keskittymiseen.

Yhteenvetona Porter (1980) toteaa, että yhdenkin edellä mainitun alan luonteenpiirteen olemassaolo saattaa estää alan konsolidoitumisen. Kuitenkin edellä olevan analyysin perusteella yksikään esitetyistä asioista ei enää nykyisellään päde taloushallintoalaan, vaan alan keskittymiselle on olemassa otolliset edellytykset edellä käsiteltyjen esteiden puuttuessa.

### **3.3 Sähköisen taloushallinnon kehityksen vaikutus alaan**

Yhdeksi eniten taloushallinnon alan rakenteeseen vaikuttavaksi tekijäksi on mainittu taloushallinnon sähköistyminen. Sähköisestä taloushallinnosta puhutaan usein melko suppeassa kontekstissa, jolloin se käsittää lähinnä ostolaskujen käsittelyn tehostamisen. Kuitenkin tilitoimisto- ja taloushallintoalan kannalta se mer-



kitsee paperittomuuden lisäksi koko alan prosessien, palveluiden, henkilöstön työnkuvan ja osaamistarpeiden, asiakkaiden ja tilitoimiston työnjaon sekä koko liiketoimintaympäristön muuttumista (Mäkelä 2005). Sähköiseen taloushallintoon siirtyminen merkitseekin tilitoimistojen siirtymistä sähköiseen liiketoimintaan. Granlund ja Malmi (2004) arvioivat, että sähköiseen taloushallintoon siirtyminen on niin perustavanlaatuinen muutos, ettei sen ulkopuolella voi säilyä hengissä. Taloushallinnon siirtymistä sähköiseen maailmaan on käsitelty Johanna Mäkelän Tampereen yliopistossa vuonna 2005 hyväksytyssä pro gradu tutkielmassa Sähköisen taloushallinnon käyttöönotto ja sen vaikutukset tilitoimistojen toimintaan.

Sähköisen taloushallinnon leviämiseen on vaikuttanut tekniikan kehittymisen lisäksi suuresti 30.12.1997 voimaan tullut kirjanpitolaki, jossa otetaan huomioon uuden tekniikan mukanaan tuomat mahdollisuudet. Tätä lakia täsmennettiin vuonna 1998 Kauppa- ja teollisuusministeriön päätöksellä kirjanpidossa käytettävistä menetelmistä. Näiden lisäksi Kirjanpitolautakunta antoi asiasta oman lausunnon vuonna 2000. Merkittävänä perinteisen taloushallintoalan ulkopuolisena tekijänä on suuryritysten ja suurimpien kaupunkien halu saada ostolaskut sähköisinä<sup>6</sup> – tämä ajaa myös pienempiä toimijoita sähköisen taloushallinnon piiriin. Samankaltaista painetta aiheuttavat verottajan uudet vaatimukset valvontailmoitusten saamisesta sähköisessä muodossa, jonka tavoitteena on saada kaikki merkittävät verohallinnon ilmoitukset sähköisiksi (Verohallitus 2002).

Vastaavasti toiset tekijät ovat hidastaneet sähköisen taloushallinnon leviämistä. Ne ovat vaikuttaneet siihen, että toistaiseksi taloushallinnon sähköistyminen on tapahtunut odotettua hitaammin. Suurimpana kehitystä hidastavana tekijänä ovat asiakkaiden asenteet laskentatoimea ja tietotekniikkaa kohtaan sekä heidän teknisten laitteidensa ja osaamisensa taso (Mäkelä 2005, 29). Alussa yksi suurimmista hidastaneista tekijöistä oli standardoinnin puute (Dahlberg 2004, 36–37). Myös pienissä toimistoissa työntekijöiden tai yrittäjän ajanpuute muiden resurssien, kuten rahan ja osaamisen ohella, hidastaa uusien menetelmien käyttöönottoa

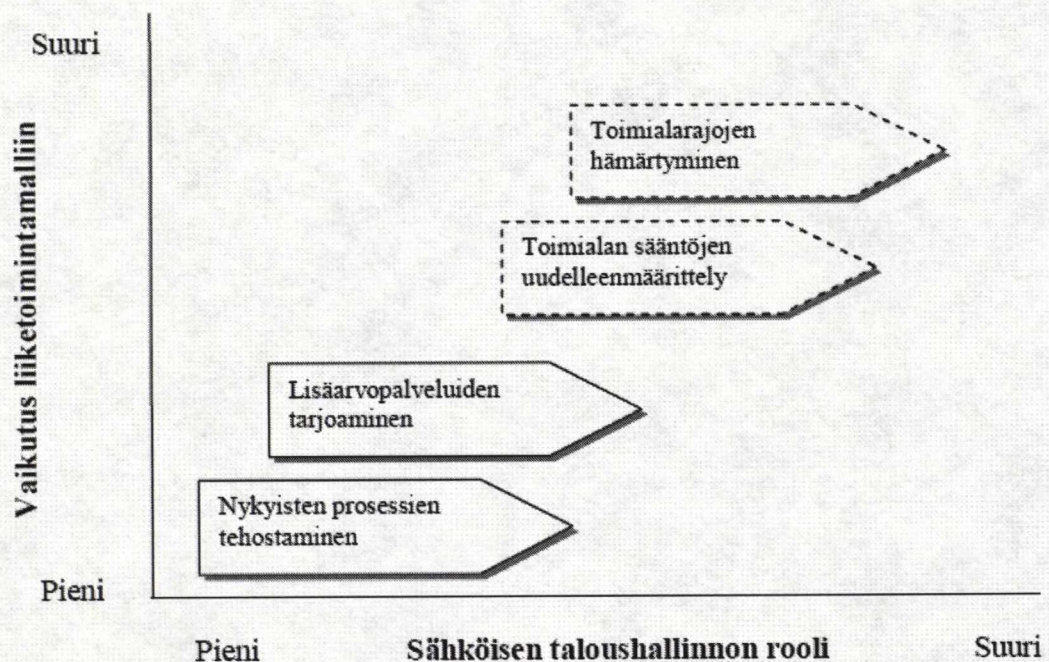
---

<sup>6</sup> Esimerkiksi Tampereen kaupunki ei vuodesta 2007 lukien vastaanota paperisia laskuja kuin erityistapauksissa (<http://www.tampere.fi/talous/erp/ostolasku/index.html>, luettu 10.11.2007)



(Vahtera 2000). Myös tietoturvan ja luottamuksen puute on hidastanut alan sähköistymistä (Mäkelä 2005, 29). Erillisenä syynä kehityksen hidastumiselle on myös, että sähköisen taloushallinnon säästöt liittyvät ajankäyttöön. Tyypillisesti monet tilitoimistojen asiakkaista eivät yrittäjinä laske arvoa omalle ajalleen ja näin karsastavat sähköiseen taloushallintoon siirtymisestä seuraavaa aiempaa suurempaa tilitoimiston laskua. Myös taloushallinnon palveluyritysten omat valmiudet ovat vaikuttaneet sähköistymisen leviämiseen. Aikaansa seuraavien ja muutensorientoituneiden tilitoimistojen on suhteellisen helppoa omaksua sähköisen taloushallinnon menetelmiä käyttöönsä, kun taas perinteisiä menetelmiä käyttävien ja muutosta vastustavien tilitoimistojen on vaikeampi ottaa uusia toimintatapoja käyttöön, sillä niiden on muutettava suhtautumistaan ja järjestelmiään suuresti (Mäkelä 2005, 36).

Mäkelä (2005, 42) on soveltanut Karjalaisen (2000) luomaa mallia internetin vaikutuksesta liiketoimintaan korvaamalla käsitteen ”sähköinen liiketoiminta” käsitteellä ”sähköinen taloushallinto” ja käyttänyt sitä kuvaamaan sähköisen taloushallinnon käynnistämää tilitoimistoalan rakennemuutosta.



Kuva 5 Sähköisen taloushallinnon vaikutus liiketoimintaan. Mäkelä (2005) soveltaen Karjalainen (2000)



Kaksi alinta tasoa, jossa sähköisten taloushallinnon rooli, ja toisaalta myös niiden vaikutus liiketoimintaan, on pieni, edustavat pienempää muutosta. Nykyisten prosessien tehostamisella pyritään perinteiseen kustannusten vähentämiseen sekä palvelun parantamiseen. (Karjalainen 2000, 85–86). Tähän liittyvät useimmiten keskustellut sähköisten taloushallinnon edut: nopeammat palvelut, vähentynyt työmäärä tietojärjestelmän vähentyneiden kirjausten vuoksi ja yksikertaistuneet prosessit, joiden myötä uudelleensyöttö vähentyy (Mäkelä 2005, 43). Samaan luokkaan kuuluu myös lisäarvopalveluiden tarjoaminen, mikä tähtää asiakkaan kokeman arvon parantamiseen (Karjalainen 2000, 88). Perinteisesti, ja pienten toimistojen osalta vielä nykyäänkin, palvelu keskittyy yrityksen lakisääteisen raportoinnin hoitamiseen. Kuitenkin taloushallinnon sähköistymisen myötä säästyvä aika voidaan käyttää esimerkiksi konsultointiin, jolloin painopiste siirtyy verottajalle tehdyistä raporteista asiakkaan johdon- ja sisäisen laskentatoimen kehittämiseen, mikä onkin tilitoimistojen palveluiden merkittävä kehityssuunta (Lith 2004, 22). Toisaalta jo näillä sähköistymisen hyötyjen alemmilla tasoilla saavutetaan poikkeuksellisia etuja verrattuna muihin vastaaviin asiantuntija-aloihin. Esimerkiksi mainosalalla on kyseisen toimialan laskusuhdanteen myötä ryhdytty tehostamaan prosesseja suunnittelemalla ne niin, että ne kuluttaisivat mahdollisimman vähän työtunteja jättäen yrityksen maksimaalisen määrän myyntikatetta (Lehmuskoski 2006, 53). Taloushallintoalalla sen sijaan on nähtävissä merkittäviä järjestelmäkehityksellä saavutettavissa olevia tehostamismahdollisuuksia.

Samassa yhteydessä myös taloushallinnon palveluyritysten henkilökunnan ammattitaito muuttuu laskentaosaamisesta enemmän ongelmia ratkaisevan asiantuntijan rooliin. Toisaalta tärkeään osaan nousevat myös tietojen varmistus ja kontrollointi. Granlundin ja Lukan (1998) mukaan tämän muutoksen myötä taloushallinnon ammattilaisten rooli tulee muuttumaan historiankirjoittajasta vahtikoira-, konsultti-, neuvonantaja- ja kouluttajaroolien kautta johtotiimin jäseneksi ja aktiiviseksi muutoksenluojaksi.

Karjalaisen mallin seuraavan tasona on toimialan sääntöjen uudelleenmäärittely. Pekka Lith (2004, 22- 23) esittää, että ala tulee jakautumaan suuriin ja keskitason



tilitoimistoihin sekä perustoimistoihin. Pauli Vahtera (2000, 35) puolestaan esittää, että sähköistymisen myötä ajan ja paikan katoava merkitys sekä säästyvä aika mahdollistaa toimistojen erikoistumisen – näin syntyisi enemmän toimialakohtaisia, franchising sekä ketjukohtaisia tilitoimistoja. Konkreettisella tasolla toimivien sähköisen taloushallinnon järjestelmien kokoaminen vaatii niin merkittävän määrän rahallisia ja etenkin henkilöresursseja, että äärimmäisen harvalla alle 30 hengen kokoluokassa toimivista alan yrityksistä on mahdollisuus tarjota kyseisiä palveluita asiakkailleen. Näin ollen sähköisten taloushallinnon palveluiden kysynnän kasvaminen lisää todennäköisesti alan suurten yritysten palveluiden kysyntää.

Taloushallintopalveluiden yritysten työmäärä kasvaa koko ajan, vaikka sähköisen taloushallinnon myötä työtehtävät ovat vähentyneet. Kun aiemmin tilitoimistojen asiakkaina oli lähinnä pieniä ja keskisuuria yrityksiä, ovat yhä suuremmat yritykset alkaneet ulkoistaa ydinalueidensa ulkopuolisia toimintoja, niiden muassa myös taloushallintoansa. Osasyynä suurempien yritysten aiempaa useampiin ulkoistuksiin on myös suurimpien tilitoimistojen kasvaminen ja aiempaa parempi vastaaaminen suuryritysten tarpeisiin. Suurten yritysten taloushallinnon ulkoistuksien onkin arvioitu kasvattavan alan kokoa huomattavasti. (Lith 2004, 21–22)

Kauppa- ja teollisuusministeriön taloushallinnon toimialaraportin mukaan alan kehitys on merkinnyt sitä, että pienten tilitoimistojen ja yksittäisten tilitoimistoyrittäjien asema voi ratkaisevasti heikentyä. Saman raportin mukaan myös erot pienten yritysten ja monipuolista kirjanpito-, neuvonta- ja konsultointipalvelua tarjoavien yritysten välillä kasvavat. Samaa tukee myös Mäkelän (2005, 77) haastatteleman tilitoimiston henkilökunnan näkemys, jonka mukaan kehityksen edetessä pienet toimistot joko laittavat lapun luukulle tai yhdistyvät isommiksi yksiköiksi – sähköisten järjestelmien hankkiminen saattaa olla pienille toimistoille yksinään liian kallis investointi. Samaten Mäkelän (2005, 78) haastattelema tilitoimistoyrittäjä toteaa valtakunnallisilla ketjuilla olevan etuinaan asiantuntemus ja osaaminen sekä laajemmat ja toimistoa kohden edullisemmat ohjelmistot kuin yksinään toimivilla tilitoimistoilla. Lith (2004, 22) toteaaakin, että alan yritysten



keskikoko on vähitellen kasvamassa. Kehitystä vauhdittaa vielä tilitoimistoyrittäjien ikääntyminen.

Viimeisenä askeleena on tulevaisuudessa mahdollisesti tapahtuva toimialarajojen hämärtyminen. Taloushallinnon palvelut saattavat siirtyä lähemmäksi itse tilintarkastajien toimia, tilintarkastusta lukuun ottamatta. Myös konsultointiyritysten ja tilitoimistojen välinen kilpailu saattaa kiristyä. Edelleen, tilitoimistojen arvioidaan jatkossa tarjoavan myös enenevissä määrin lakiasianpalveluita. (Mäkelä 2005, 46) Historiassa toimialan rajojen hämärtymistä voi havaita esimerkiksi pankkien aiemmin hoitamien maksuliikenteen siirtymisessä tilitoimistojen hoidettavaksi.



## 4 TUTKIMUSMENETELMÄ JA AINEISTO

### 4.1 Case –metodi

Tieteellistä tutkimusta voidaan tehdä kvantitatiivisesti, kvalitatiivisesti tai näiden yhdistelmänä. Kvalitatiivisessa tutkimuksessa pyritään saamaan tarkasteltavista ilmiöistä mahdollisimman syvälinen kuva ja siten ymmärtämään ilmiötä. (Hirsjärvi & Hurme 1980, 15) Kvalitatiivisessa tutkimuksessa tutkijan oma panos aineiston hankkimiseen on tärkeää (Grönfors 1982, 13) ja tässä tutkimustyyppissä tavantomaisia tiedonkeruutapoja ovat haastattelut, case-menetelmät ja kokonaisvaltaisen osallistuminen tutkimuksen kohteena olevaan toimintaan (Hirsjärvi & Hurme 1980, 15–16).

Kvalitatiivinen tutkimus sopii hyvin johdon laskentatoimen tutkimiseen, koska sen avulla pystytään etsimään vastauksia avoimiin ja monisyisiin kysymyksiin. Metodina tutkimuksessa on tapaus- eli case-metodi, koska se mahdollistaa syvälinen näkemyksen saamisen tutkittavasta ongelmasta. Case metodi keskittyy kuitenkin pääasiassa yhteen analysoitavaan yksikköön, kuten esimerkiksi yritykseen tai maahan (Scapens 1990, 264). Field-tutkimuksia puolestaan tehdään myös useista tutkittavista kohteista (Scapens 1990, 264). Tässä tutkimuksessa keskitytään case-yritykseen jonka lisäksi tutkimuksen aineistoa laajennetaan ottamalla toinen vertailtava yritys. Case –yrityksen aineiston käsittely on laajempaa ja siinä mennään syvemmälle kuin vertailtavassa yrityksessä. Työstä löytyy myös Field-tutkimuksen piirteitä sillä tutkimuksessa vertailtiin case-yrityksen eri liiketoimintaryhmien tilannetta toisiinsa, sekä myös vertailtavan yrityksen tilanteeseen. Tätä korostaa se, että case-yrityksen liiketoimintaryhmät ovat kooltaan suurempia kuin suurin alan suurimmistakin yksittäisistä yrityksistä.

Koska case-tutkimuksen yksi merkittävimpiä haasteita on kerättävän materiaalin laajuudesta johtuva materiaalin työläs käsittely, pitää huomioida, miten tarkasteltavat yksiköt tulee rajata. Tässä tutkimuksessa ongelmaa ratkottiin menemällä liiketoimintaryhmätasolle ainoastaan case-yrityksessä ja hakemalla vertailtavasta



yrityksestä vain triangulaatiota, joka on edellytys kokonaisvaltaiselle holistiselle analyysille (Scapens 1990, 264).

## **4.2 Teemahaastattelu**

Tutkimuksen menetelmäksi valittiin teemahaastattelu, koska yrityksen ohjausjärjestelmä ja toimialan muutoksen näkyminen siinä ovat monisyisiä asioita, joihin vaikuttavat monet erilaiset seikat. Näin ollen asian käsittely strukturoidulla kyselyllä olisi ollut vaikeaa. Lisäksi case-yrityksissä strategian kanssa työskentelee verrattain vähäinen määrä ihmisiä, joten kyselytutkimuksen vastaajamäärä olisi jäänyt liian pieneksi. Keskustelunomainen tietojenkeruumenetelmä sen sijaan saa tutkittavat myönteisiksi tutkimukselle ja vapaamuotoiset keskustelut tuovat esille syvällisiä asioita, joita olisi vaikeaa selvittää muilla tavoilla (Hirsjärvi & Hurme, 1988).

Haastatteluissa edettiin yksityiskohtaisten kysymysten sijaan puolistrukturoidusti siten, että haastattelun teema-alueet ja aihepiirit ovat tiedossa. Tällä tavoin haastateltavien tulkinnat asioista ja asioille antamansa merkitykset ovat keskeisessä asemassa. Edelleen on tärkeää, miten merkitykset syntyvät vuorovaikutustilanteessa, koska teemahaastattelussa tutkijan rooli on suurin keskustelun ohjaamisessa ja johdattelussa. (Hirsjärvi & Hurme 2000, 47)

Teemahaastattelu sopi tutkimuksen toteuttamistavaksi myös siksi, että tutkimuksessa oltiin ennemmin kiinnostuneita enemmän ilmiön ominaisuuksista ja luonteista sekä uusien hypoteesien löytämisestä, kuin ennen tutkimusta asetettujen hypoteesien todistamisesta. Tiedonkeruumenetelmän vahvuutena voidaan pitää myös sen luonnollista keskustelua mukailevaa tyyliä, jossa voidaan sohitaa epäolennaiset asiat nopeammin ja pureutua syvemmälle tutkimusongelman kannalta kiinnostavampiin asioihin. Haastatteluiden onnistumiseen vaikuttaa olennaisesti onnistuminen haastateltavien valinnassa, mitä ongelmaa hallittiin keskittymällä molemmissa case-yrityksissä ylimpään johtoon, jolla on paras kuva sekä yrityksen ohjausjärjestelmästä, että toimialan tilanteesta (Hirsjärvi & Hurme 1988)



### 4.3 Tutkimuksen toteutus

Tutkimus toteutettiin edellä esitellyin teemahaastatteluin vuoden 2007 ensimmäisen puoliskon. Haastattelut venyivät näin pitkälle aikavälille, koska haastateltavat henkilöt kuuluivat case-yritysten ylimpään johtoon ja näin ollen haastattelujen toteuttamisessa oli välillä merkittäviäkin aikatauluhaasteita.

Haastatteluita järjestettiin yhteensä kuusi kappaletta. Haastattelut olivat aina tilaisuuksia joissa oli läsnä vain haastateltava ja tutkimuksen tekijä. Lyhyin haastattelusta kesti noin 55 minuuttia ja pisin haastattelu noin tunnin ja 40 minuuttia. Haastattelun ajallinen kesto oli jokaisessa tapauksessa sopiva, eikä yhtään haastattelua jouduttu kiirehtimään tai jättämään kesken.

Kaksi haastatelluista oli asemaltaan konserninjohtajia. Neljä haastatelluista oli puolestaan case-yrityksen eri liiketoimintaryhmien johtajia. Johtajista on käytetty alla kirjaimia A:sta F:n. Liiketoimintaryhmien koot vaihtelivat siten, että suurimassa liiketoimintaryhmässä oli noin seitsemän kertaa niin suuri kuin pienin liiketoimintaryhmistä. Toisen konserninjohtajan organisaatio sijoittui kooltaan toisen yrityksen suurimman ja pienimmän liiketoimintaryhmän väliin.

Haastattelussa käytetyt teemat ja summittaiset kysymykset oli kerätty haastattelijaa varten tukilistaksi, joka on liitteenä 1. Osa haastateltavista pyysi saada käyttöönsä haastattelurungon, jolloin se toimitettiin heille joko etukäteen tai haastattelun alussa. Muissa tapauksissa haastattelijä ohjasi keskustelun kulkua suullisesti. Kaikki haastattelut nauhoitettiin ja litteroitiin paperille haastatteluiden jälkeen. Näin haastattelijä pystyi keskittymään täydellisesti haastattelutilanteeseen sekä haastatteluiden täydellinen materiaali oli käytössä analysointivaiheessa.

Tutkija oli työskennellyt toisessa case-yrityksessä kaksi vuotta, joten hänellä oli tutkimuksen kuluessa luottamukselliset suhteet toiseen konserninjohtajaan ja liiketoimintaryhmien johtajiin. Toisaalta toinen konserninjohtajista oli tutkijan työnantajan suurimpiin kilpailijoihin kuuluvan yrityksen johtaja, mikä on saattanut vaikuttaa hänen haastatteluissa antamiin tietoihin. Tämä haastateltava kuitenkin ilmaisi selkeästi haastattelun kuluessa, milloin hän ei antanut salaisiksi katso-



miaan tietoja. Nämä poisjätetyt tiedot koskivat kuitenkin asioita, joilla ei ollut oleellista merkitystä tutkimuksen johtopäätöksiin.

#### **4.4 Case-yritysten esittely**

Molemmat yrityksistä kuuluvat Suomen suurimpien taloushallinnon alan yritysten joukkoon. Molemmilla yrityksistä on kymmeniä toimipisteitä ympäri Suomen ja toinen yrityksistä toimii myös kansainvälisesti.

Kumpikin tarkastelluista yrityksistä on käyttänyt toimialan muuttumisen suoma tilannetta hyväkseen ja tehnyt runsaasti yritysostoja viimeisten vuosien aikana. Yhteensä yritykset ovat tehneet viimeisen kahden vuoden aikana noin kolmekymmentä yrityskauppaa.

Molemmat case-yritykset ovat myös mukana sähköisen taloushallinnon kehityksessä. Kummankin yrityksen palvelutarjontaan kuuluvat sähköiset ostolaskunkäsittely-, matkalaskunkäsittely-, myyntilaskutus ja etäkäyttöjärjestelmät. Molemmat yrityksistä tarjoavat myös kaikkia tilitoimistoalan perinteisiä palveluita, mutta myös esimerkiksi talouspäällikköpalveluita.



## **5 OHJAUSJÄRJESTELMÄT MUUTOSTILANTEESSA**

Ennen empirian käsittelyä haastatteluaineisto teemotettiin neljän eri osa-alueeseen: toimialan muutokseen, yritysten strategiaan haasteisiin ja asetettuihin tavoitteisiin, ohjausjärjestelmän kuvaukseen sekä ohjausjärjestelmän kitkaan, ongelmiin ja kehitystarpeisiin. Empiria on käsitelty seuraavassa näiden teemojen mukaisessa järjestyksessä.

### **5.1 Toimialan muutos**

#### **5.1.1 Sähköinen taloushallinto**

Haastattelun kohderyhmä oli yhtä mieltä siitä, että suurin liikkeellepaneva voima toimialan muutoksessa on ollut sähköisen taloushallinnon kehittyminen, kuten johtaja F toteaa:

”Ajatellaan tätä taloushallintopalvelualaa tai aikaisempaa suppeampaa tilitoimistoalaa, niin isoja muutostekijöitä on tietysti tää väline, työkalupuolen kehittyminen ja sitä kautta vaikutukset tapaamme hoitaa näitä asiakastöitä. Se on yksi suurimpia mahdollisuuksia”

Toisaalta sähköisen taloushallinnon eteneminen on poikkeuksetta tapahtunut hitaammin, kuin mitä on alun perin luultu, niinpä johtaja F jatkaa:

”Kaiken kaikkiaan tää sähköistymiskehitys on ollut hitaampaa mitä me ollaan itse odotettu ja rakennettu järjestelmiä, erityisesti nykyasiakkaissa, eli asiakas on meillä ja jolle teemme taloushallintoa”

Osaltaan taloushallinnon sähköistymisen hidastumisen syynä on ollut, etteivät tilitoimistot ole lähteneet pakottamaan asiakkaitaan muutokseen, johtaja B lainaten:

”Me ollaan taas lähdetty siitä, että me palvellaan asiakkaita niin kuin he toivovat, että heitä tullaan



palvelemaan ja oleellista on, että asiakas tietää, että kun he haluavat sähköiseksi se on mahdollista.”

Sama palvelujen hidas leviäminen oli havaittu myös Mäkelän (2005, 70), jossa todettiin asiakkaiden haluttomuus maksaa lisäpalveluista olevan yksi kehitystä hidastavista tekijöistä.

Kuten Mäkelä (2005, 77) tutkimuksessaan, niin myös haastateltujen johtajien näkemyksen mukaan sähköisen taloushallinnon järjestelmien hankinta on hyvin kallista pienille toimistoille. Kuten Mäkelän tutkimuksessa ja Pekka Lithin (2004, 22- 23) artikkelissa ennustettiin, tuleva toimistot jakautumaan kahteen eri ryhmään, kuten johtaja E totesikin

”Sitten täällä on tapahtunut pelikentän jakautumista, on isoja toimistoja jotka kamppailee keskenään ja on pienempiä jotka elää oma elämää”

Yksittäisten toimistojen ja ammattilaisten näkökulmasta suurin sähköisen taloushallinnon mukanaan tuoma vaikutus on ollut työprosessin uusiutuminen. Mäkelä (2005, 73) tutkimuksessa haastatellun toimitusjohtajan mukaan työnkuva tulee muuttumaan haastavammaksi ja mielenkiintoisemmaksi. Samaan tulokseen tuli myös johtaja B

”Jos katsotaan ihan yksittäisen ammattilaisen kannalta, joka ei ajattele yhtään mitään muuta kuin sen hetkistä päiväänsä, niin todennäköisesti työtehtävät entisestäänkin monipuolistuvat”

Kuitenkaan muutoksen läpivieminen ei aina ole ongelmaton. Monet johtajista arvelivat käynnissä olevan muutoksen olevan suurempi, kuin aikanaan tilikirjan täyttämisestä tietokoneelle syöttämiseen siirtymisen. Niin tilikirjassa kuin tietokoneella tapahtuvassa perinteisessä kirjanpidossa suuri osa työstä oli tositteiden manuaalista syöttämistä, minkä osuus sähköisillä prosesseilla toimivissa asiakas-kirjanpidoissa on huomattavasti pienempi. Luonnollisesti siirtyminen uusiin työtapoihin ei aina suju kivuttomasti, josta johtaja B toteaaakin

”Tapa tehdä työtä muuttuu, joka aiheuttaa tarpeen kouluttaa porukkaa uudestaan uusille työtavoille alalla missä ihmiset lähtökohtaisesti eivät ehkä ole



kaikkein alttiimpia muutoksille, koska he ovat varovaisia, koska he haluavat välttää kaikkia mahdollisia virheitä ja kaikki uusi tuo aina virheriskin, joka tarkoittaa lisää duunia, jota he haluavat välttää.”

### 5.1.2 Markkinan kasvaminen

Yksittäisen ammattilaisen kannalta suurin sähköisen taloushallinnon tuoma muutos on ollut edellisessä kappaleessa käsitelty työprosessin muuttuminen. Kuitenkin alan tavanomaiseen rakenteeseen verrattuna tämä epäjatkuvuuskohta on muuttanut koko relevanttia markkinaa ja markkina kasvaakin tällä hetkellä voimakkaasti.

Kappaleessa 3.1. kuvatuista syistä johtuen on tilitoimistomarkkina ollut perinteisesti pienten paikallisten toimistojen hallitsema. Samasta syystä myös tilitoimistojen asiakkaat ovat perinteisesti olleet pieniä, paikallisesti toimivia yrityksiä. Nykyään myös keskisuuret ja suuret yritykset ovat lisääntyvässä määrin ryhtyneet ulkoistamaan taloushallintoaan. Osaksi syynä on sähköisen taloushallinnon mahdollistama nopea tiedonvälitys, aineiston automaattinen käsittely ja järjestelmien kalleus, joka vaikeuttaa myös keskisuurten yritysten sähköisen taloushallinnon järjestelmien käyttöönottoa. Tätä suurempi vaikutus on kuitenkin todennäköisesti ollut nykyisellä ulkoistamistrendillä, jota johtaja E kuvaa:

”Toimialan muutokseen sinänsä [vaikuttaa] ilmiönä, että ulkoistus on lyönyt itsensä läpi, niin mä uskon, että se on tavallaan enemmän trendi, joka on tullut tavallaan siitä, että kilpailu kiristyy, kustannuksia yritetään saada alas ja keskittyä siihen omaan ydinosaan ja se on ikään kuin vain trendi joka on tapahtunut.”

Ulkoistamistrendin seurauksena alan asiakaskunnasta aiemmin pääosin puuttuneet keskisuuret ja suuret yritykset ovat nyt enenevässä määrin tulossa mukaan tilitoimistojen asiakkaiksi. Johtaja F:

”Ajattelee toimialan muutosta on, että nää keskisuuret yritykset ovat ryhtyneet kasvamaan mää-



rin ulkoistamaan taloushallinnon osafunktioita, ehkä enimmässä määrin palkkojaan.”

Uusien suurempien asiakkaiden mukaan tulo on myös polarisoinut toimialaan Mäkelän (2005, 44) pro gradu –työssään esittämällä tavalla. Osasyynä tähän johtaja A:n mukaan, että muutos ehtii menemään ohitse ennen kuin pienemmät toimijat siihen reagoivat

”sähköisen talouden murros on ohi ennen kuin noi perinteiset tilitoimistot siihen ehtii reagoida, niin siihen menee aikaa.”

Johtaja A:n mukaan kyse ei ole kuitenkaan pelkästä ajoituksesta, vaan pienillä toimistoilla on pitkä tie kuljettavanaan

”Sitten meillä on ainutlaatuinen kysymys miettiä, että kun miettii sen efortin, joka on millä tahansa tilitoimistojohdolla, jolla ei ole hölkäsen pöläystä aavistusta isojen yritysten projektimyynnistä ja tällaisesta, että luulen, että meillä on äärimmäisen pitkä henkinen etumatka niihin nähden. Se on aivan mahdottoman hypyn päässä.”

Nämä kaksi seikkaa, toisaalta taloushallinnon sähköistyminen ja toisaalta isojen yritysten ulkoistukset ovat muuttaneet toimialaa siten, että ketjuuntumiskehitys on alkanut näkymään ja ketjut myös toimivat aikaisempaa paremmilla edellytyksillä.

Johtaja B kuvaa muutosta seuraavasti:

”Tavallaan ketjujahan on aikaisemminkin yritetty tehdä ja ne ei oo onnistunut vaan ne on hajonnu siihen, tai niin mä ainakin kuvittelen, että aikaisemmin on ollut aika vähän edellytyksiä jolla suuremmasta koosta tulee, siitä ei nyt välttämättä tuu byrokratiaa vähän tietenkin sitä, mutta jossain tilanteessa se jopa auttaa johtamista, mutta ennen kaikkea se, että kun on ollut omistajayrittäjän draivi vs. palkkajohtajan draivi niin se yrittäjän draivi on tois- taiseksi aina aikaisemmin ollut tärkeämpi tekijä kuin suuremman koon mukanaan tuomat muut synergia, että ne puree ja vie eteenpäin juuri noista syistä.”

Johtaja B:n näkemystä tukee myös, Lehmuskosken (2006, 76) havainto jonka mukaan asiantuntijapalveluyritysten ammattijohtajat toimivat huomattavasti liike-



toimintaorientoituneemmin, johdon laskentatoimea kehittäen, kuin omistajien itse johtamat yritykset. Toisaalta samassa tutkimuksessa havaittiin saman asian aiheuttavan byrokratisoitumista viimeistään formaalien laskentajärjestelmien rakennusvaiheessa.

### 5.1.3 Alan uudet toimijat

Sekä suurempien yritysten ulkoistukset että sähköinen taloushallinto kasvattavat voimakkaasti perinteistä markkinaa. Tämä ei ole jäänyt huomaamatta muilta palvelu- ja ohjelmistoalanyrityksiltä. Erityisesti alan kanssa läheisissä tekemisissä olleet ohjelmistoyritykset ovat ottamassa osaansa taloushallintoalan markkinasta, esimerkiksi muuttamalla hinnoittelumallejaan, kun aikaisemmin hinnoittelu perustui kiinteisiin kertamaksuihin. Johtaja E kuvaakin tilannetta seuraavasti

”Jos katsotaan isojen järjestelmätoimittajien hinnoittelulogiikkaa, niin nehän kiipee, nehän ei enää hinnoittelekaan ulkoistamisen myötä enenevässä määrin, jopa ennen sitä järjestelmätoimittajat olivat tietämättömiä, ne vain toimitti järjestelmiä ja löi siihen kertahintalapun ja sitten ne rupesi tekemään jotain muuta. Ja nythän nää hinnoittelumallit ovat oikeasti volyymiporrastettuja ja tällaista. Eli järjestelmätoimittajat tulevat ottamaan omansa siitä, ne tavallaan ovat uineet sinne volyymeihin mukaan eli sä et saa enää sellaista flat-pricea tai että sulle tehdään vaan koodaus ja laskutetaan, sä et saa sitä mistään.”

Perinteisten taloushallintojärjestelmätoimittajien lisäksi johtajat mainitsivat alalle olevan tuloa myös muilta suunnilta. Esimerkiksi HR-järjestelmätoimittajat ovat lisäämässä ohjelmiinsa palkanlaskentaominaisuuksia ja näin siirtymistä arvoketjussa lähemmäs palkka- ja taloushallintopalveluita. Lisäksi maailman suurimman ohjelmistoyrityksen Microsoftin tiedetään suunnittelevan helppokäyttöistä kirjanpito-ohjelmaa suosittuun Office-tuoteperheeseensä.

Toimialalla on jo aiemmin tarkkailtu verottajan pienille työnantajille markkinoitua Palkka.fi –palkanlaskentapalvelua ja arvioitu sen vaikutusta erityisesti perinteisten pienien tilitoimistoasiakkaiden palkanlaskentapalveluihin. Johtaja F:n mukaan verottaja olisi suunnittelemassa Palkka.fi –palvelun ohelle pienten yritysten



ja yhteisöjen kirjanpitojen hoitoon tarkoitettua palvelua, jolla saattaisi olla isokin vaikutus erityisesti alan perinteisempiin toimijoihin. Kuitenkin Johtaja F jatkoi luottavaisesti:

”Mutta onneksi tää kirjanpito sitten kuitenkin ei ihan niin helppoa, että kuka tahansa jonkun alan ammattilainen osaisi tehdä työn itsekseen. Tai sitten jo alv-puolella voi tehdä niin isoja virheitä, että se tulee kalliiksi”

Tietojärjestelmätoimittajat, jotka ovat jo siirtyneet palveluntarjoajiksi, ovat kuitenkin aloittaneet palvelunsa hyvin palkkavetoisesti ja suuret asiakkaat tähtäimessään. Tätä tilannetta johtaja A kuvaa seuraavasti

”Meitä lähestyy kilpailijat tyyppiä Silta<sup>7</sup>, siellä WM-Data<sup>8</sup> ja sitten Personec<sup>9</sup> niin ne ylenkatsoo pääosaa meidän bisneksestä, koska ne asemoi itsensä sinne isompaan segmenttiin, joka taas on puolestaan markkinoista 30–40 %. Ja jättää sitten tämän lopun 60 %, no julkissektorin jos ottaa mukaan niin saattaa olla, että ne mieltää puolet markkinoista kohderyhmäkseen”

Tietojärjestelmätoimittajien lisäksi alalle on hakeutumassa uusia palveluyrityksiä alan kasvunäkymien houkuttamina, mitä tilannetta johtaja E kuvailee:

”Eri palvelualoilla olevat toimijat havahtuvat, että hei, bisnes on kasvussa ja sitten nekin, jotka eivät ole aikaisemmin alalla olleet huomaavat, että hei toi on kasvava bisnes, mennään tekemään sinne jotta-kin.”

Täysin uusien toimijoiden lisäksi myös alan arvoketjussa tapahtuu liikettä molempiin suuntiin. Toisaalta esimerkiksi Mäkelä (2005, 46) esittää gradussaan, että tilitoimistojen palvelut alkavat olla lähempänä tilintarkastustoimistojen palveluita (lukuun ottamatta itse tilintarkastusta), ja että myös tili- ja konsulttiyritysten väli-

---

<sup>7</sup> Silta Oy on WM-Datan, Varman, Valtion ja Sampo Oyj:n yhdessä omistama eläkekassa- ja palkkahallintopalveluita tuottava yritys

<sup>8</sup> WM-Data, nyttemmin LogicaCMG on IT-palveluyritys joka toimittaa myös palkkahallinnon järjestelmiä.

<sup>9</sup> Personec, nyk. Aditro Financials on tilitoimistoalan johtava tietojärjestelmätoimittaja, joka tarjoaa myös palkkahallinnon palveluita



nen kilpailu saattaa kiristyä. Näiden kuitenkin verrattain lähellä alaa olevien toimijoiden lisäksi johtaja D näkee myös täysin uudenlaisten yritysten tulevan markkinoille mukaan:

”Toimialaraja varmaankin liikkuu ja luultavasti ainakin alhaalta ylöspäin. Eli johan siivouspalvelufirmat tarjoavat skannauspalveluita ja ryhtyykö joku skannausfirma tarjoamaan tiliöintipalveluita, niin se tuntuisi ihan luonnolliselta kehitykseltä. Ryhdytäänkö me tarjoamaan tilitoimistona enemmän tulkintaa ja controller –palveluita, ehkä. Sitten taas tilintarkastajat ainakin muissa maissa tekee paljon kirjanpitoa.”

#### **5.1.4 Haasteet toimialan muutoksesta**

Kuten aiemmin todettiin, ovat taloushallintoalaa muuttaneet erityisesti taloushallinnon sähköistyminen ja aiempaa isompien yritysten taloushallinnon ulkoistukset. Sähköisen taloushallinnon haasteet liittyvät aiemmin esiteltyyn työtapojen muutokseen, sekä yleiseen tietotekniikan käytön lisääntymisen aiheuttamaan epävarmuuden asteen kasvamiseen.

Työprosessin muuttaminen on erityisen haastavaa alalla, jolla työntekijät ovat aiemmin toimineet vahvasti vain oman ammattitaitonsa varassa. Tästä johtaja F kommentoi:

”Iso haaste tällaisessa asiantuntijaorganisaatiossa on saada ihmiset hyväksymään muutokset, joita tällaiset työkalumuutokset ovat”

Muutoksen vaikeudesta ja uuden opettelusta johtuen myöskään uusien järjestelmien tulokset eivät aina ole olleet oppikirjaesimerkkien mukaisia

[Haaste on] ”Kuinka saada sitä [sähköistä taloushallintoa] implementoitua ja kuinka saada tehokkuushyötyjä irti sähköisyydestä. Useimmat sähköistä taloushallintoa aloittaneet tilitoimistot ovat puollittaneet tehokkuutensa, eivätkä kaksinkertaistaneet, ainakaan ensimmäisten vuosien aikana.”



Toinen sähköisestä taloushallinnosta johtuva merkittävä haaste on tietotekniikan mukanaan tuoman epävarmuuden hallinta. Tämä yhdistettynä isompien asiakkaiden palveluun luo uusia merkittäviä riskejä, joita perinteiset tilitoimisto eivät ole aiemmin kohdanneet, joista esimerkkinä yhtä johtaja D kuvaa:

”Kun Suomen Posti kiitettävästi tuo jokaisen kirjeen perille, niin sähköisessä maailmassa me harvase viikko kärsitään siitä, että dataa ei tule. Ja sitten reskontranhoitajat esimerkiksi, jos niillä ei ole hyväksyttäviä laskuja koneella, niin hittooks ne tekee.”

Realisoituessaan riskit näkyvät kahta kautta. Ensinnäkin toimintavioilla on taloudellisia seurauksia ja tämän lisäksi ne vikojen aiheuttamien katkosten kireminen asettaa uudenlaisia vaatimuksia työprosesseille. Näistä johtaja D jatkaa:

”Puolen päivän tai päivän katkoksen paikkaat jollain. Mutta jos siellä kahdeksan henkeä tekee ostolaskuja niin sitten kyllä ollaan ihan lirissä jos siellä kahdeksan henkilötyöpäivää jää jotenkin tekemättä.” ...

”Mutta sitten jos on asiakkaita, joilla on miljoonien tai kymmenien miljoonien yksittäisiä laskuja ja auta armias jos ne jää jostain tilinpäätöksestä pois tai kuukaudenvaihteesta pois tai jos ne vain kotaa ja me ei makseta niitä niin mitäs sitten?”

Samaten siirtyminen yksittäisten, pääasiassa omistajayrittäjien, palvelemisesta suurempien ammattimaisesti johdettujen yritysten palvelemiseen tuo erilaisen luonteen palvelujen tarjoamiseen. Ammattijohtajat vaativat aikataulujen ehdotonta noudattamista ja myös puuttuvat laatupoikkeamiin nopeasti. Näitä tapauksia johtaja F kuvaa:

”Se on toisenlaista ja siellä aikataulujen pitää pitää kyllä, heti tulee lasku jos [jotain tapahtuu]. Pie-nemmällä asiakkaalla ei ole tällaista laskuria heti päällä kun, jos joku asia ei hoidu.”

Myös ammattilaisilta suurempien asiakkaiden palveleminen vaatii erilaista osaamista kuin perinteisten asiakkaiden hoitaminen. Tästä johtaja F jatkaa:



”Haasteena on, että ne on vaativia, siellä tarvitaan vähän toisenlaista kokoista tiimitystä kuin mitä sitten jonkun pienen kioskin kirjanpidossa.”

Toisaalta markkinan kasvu ja alan yritysten aiempaa isompi rooli on ollut alan yrityksille hyvin mieluisa. Esimerkiksi suurinta alan muuttumisesta johtuvaa haastetta kysyttäessä johtaja A vastasi ykskantaan

”No kasvun hallinta tietenkin”

### **5.1.5 Toimialan muutoksen mittaus ja hyödyntäminen**

Molempien yritysten johtajat arvelivat onnistuneensa toimialan muutoksen hyödyntämisessä hyvin. Osaltaan tämä johtuu siitä, että haastatellut johtajat edustavat alan suurimpia toimijoita, jotka ovat olleet voimakkaasti mukana tuomassa sähköistä taloushallintoa, ottamassa suurempien yrityksien ulkoistuksia sekä myös edesauttamassa ketjuuntumiskehitystä. Johtaja A kuvaakin tilannetta:

”Miten tätä on onnistuttu hyödyntämään, niin tätä ja sähköistyksiä ja kaikkia asioita mitä me väitettiin, että tapahtuu, niin sanoisin että äärimmäisen hyvin. Miten se todistetaan on meidän rakettimaisella kasvulla ja sillä, että orgaaninen kasvu ja akvisitiokasvu on tolalla, joka näyttää ylittävän kaikki järjelliset rajat.”

Markkinatilanteen hyödyntämisen onnistumisen mittarina yrityksessä käytetään lähinnä orgaanista kasvua. Tässä kuitenkin nähtiin puute nykyisessä mittaamisessa, sillä tähän asti on seurattu vain oman yrityksen orgaanista kasvua, eikä suhteutettu kasvua koko markkinan kasvuun. Johtaja B kuvaakin tarvetta seuraavasti:

”Saattais olla hyväkin idea kehittää tai yrittää katkoa tällöinen strateginen mittari joka on meidän kasvu ja toimialan kasvu ja sitten toinen strateginen mittari sähköisyyden penetraatio suhteessa kokonaissähköisyydenpenetraatioon koko toimialalla.”

Sähköisen taloushallinnon leviämistä mitattiin molemmissa yrityksissä seuraamalla sähköisten asiakkaiden määrää ja niiden osuutta koko yrityksen asiakaskunnas-



ta. Tässä nähtiin myös olevan suurimmat mahdollisuudet – kuinka saada lisää sähköisiä asiakkaita ja kuinka realisoida sähköisyyden hyötyjä tulokseen asti, johtaja C:n sanoin

”Sähköisyysspenetraatio ei vielä niin hirveän iso ole tilitoimistoasiakkaissa. Kuinka saada sitä implementoitua ja kuinka saada tehokkuushyötyjä irti sähköisyydestä.”

Taloushallinnon sähköistymisen lisäksi myös toimialan luonnetta muuttavien suurempien asiakkuuksien vaikutusta mitattiin yrityksissä seuraamalla isojen asiakkuuksien määrää. Vastaavasti tätä ennakoitiin myös seuraamalla myyntiputken eri vaiheissa olevia isoja asiakkaita.

## **5.2 Strategiset haasteet ja asetetut tavoitteet**

### **5.2.1 Markkinatilanne**

Toinen yrityksistä määrittelee toimintansa taloushallinnon ulkoistukseksi kaiken kokoisille organisaatioille. Johtaja A:n mukaan tämä on globaalisti uniikki lähestymistapa, jonka erottaa muista nimenomaan markkinan määrittely. Yleensä alan toimijat määrittävät tavoittelemansa markkinan liian pieneksi, mitä johtaja A kuvaakin seuraavasti:

”Kun ne miettii markkinoiden kokoa ne antaa luvun, joka on meidän mielestä 20 % kokonaismarkkinasta. Ne ei ole mieltäneet tätä. Samalla lailla kun me puhutaan Ruotsissa meidän kollegojen kanssa, ne poikkeuksetta antaa markkinan koon aivan liian pienenä.”

Vastaava tilanne on suomalaisten alan pienten yritysten kanssa. Saman johtajan mukaan ne määrittelevät tuottamansa palvelun moitteettomaksi kirjanpidoksi, eivätkä niinkään yrityksen talouden tai hallinnon ulkoistamisprosessiksi.

Toisaalta markkinoiden toisessa ääripäässä todella suurien yritysten ulkoistuksissa olevat markkinaosapuolet ovat keskittyneet vain hyvin suurien yritysten palvelemiseen. Johtaja A kuvaa näitä:



”Yrityksellä on globaalisti merkittävää ulkoistusbisnestä, jossa 2000 ihmistä työllistää 30 asiakassopimusta, joka tarkoittaa että niiden keskikoko on jonkin verran isompi kuin meidän isoimman asiakkaan”

Markkinan määrittelystä johtuen yrityksen oma markkinaosuuskin on vielä hyvin pieni määrittelemässään markkinassa, koska suurimmat yritykset ja julkiset toimijat eivät ole vielä juuri ulkoistaneet taloushallinnon toimintojaan. Johtaja B kuvaakin markkinaosuuden muodostumista:

”Sitten taas firmalla kokonaisuutena liittyen siihen millaista strategiaa yritetään tehdä, niin tähän avaa hyvinkin miellyttävät kasvunmahdollisuudet sekä kotimaassa, että maan rajojen ulkopuolilla, kuten varmaan useampaan kertaan on todettukin, ehkä koko Suomen taloushallinnosta tällä hetkellä huomioiden myöskin yksityinen sektori, joka ei vielä ole ulkoistanut taloushallintoaan tai julkinen sektori siihen päälle, niin meidän ammattilaiset tekee ehkä vähän toista prosenttia markkinaosuutta.”

Johdon mukaan yrityksen toiminta johtaja A:n määrittelyn mukaisesti multicompany shared service –centterinä on uniikki palvelukonsepti, jossa tutkittu yritys saattaa johtaja A:n arvion mukaan olla maailman 10 suurimman joukossa.

### **5.2.2 Strategian ja operatiivisen tehokkuuden suhde**

Porter (1986) määrittelee strategian mukaan toimimisen toimimiseksi toisin kuin kilpailijat ja operatiivisen toiminnan toimimiseksi tehokkaammin kuin kilpailijat. Haastatellut johtajat pitivät tätä Porterin (1986) määritelmää mielenkiintoisena mutta verrattain epärealistisena.

Johtaja F kuvasi hyvin myös muiden johtajien mielipiteitä toteamalla:

”Toki kaikki haluaisivat löytää sen sinisen meren ja juonen millä voisi kilpailusta vapaana tehdä oikein kunnolla liksaa. Mutta kyllä se tällaisella alalla vaatii samalla myöskin tehtaassa tehokasta toimintaa.”



Johtajat kokivat toimivansa hyvin kilpailuilla markkinoilla, ilman että heillä on mahdollisuutta käyttää tyypillisiä kilpailua rajoittavia piirteitä. Tätä tilannetta johtaja B kuvaa

”Mä kuvittelen niin, että sinänsä tää homma mitä me tehdään ei ole ydinfysiikkaa. Meillä ei oo patenteja tai mitään tällaista. Meillä ei ole proppiteknikkaa tai mitään sellaista muuta, jolla me voitais sanoa, että me ollaan toiminnallisesti jotenkin erilainen kuin muut.”

Johtaja E yleisti useimmat ulkoistuksissa toimivat alat melko samanlaisiksi keskenään ja totesi strategian voivan pahimmillaan olla jopa haitaksi yrityksen toiminnalle:

”Mä uskon periaatteessa, että jos sä oot ulkoistusbisneksessä, niin se strategia on kutakuinkin, tai siinä on ne samat elementit jotka täytyy ottaa huomioon kaikkialla.”

”Meen strategia on selkeä ja sekin voi olla yks, että jos sulla on selkeä strategia, niin sä voit tehdä sen paremmin kuin muut, koska jos sulla on liian kryptologinen strategia, niin kukaan ei ymmärrä mitä pitää tehdä, joka saattaa jotenkin haitata lopputulokseen pääsyä.”

Selkeän strategian tuoma etu näkyy kun vertaa tilannetta Lehmuskosken (2006) osoittamiin tapauksiin joissa mainostoimistojen henkilöstön ja johdon kommentit yritystensä strategiasta usein osoittivat strategian muuttuneen usein, henkilöstön olevan tietämätön strategian sisällöstä tai että strategian jalkautus oli koettu ongelmalliseksi.

Kuitenkin suhteessa edellisessä osiossa määriteltyyn markkinaan he näkivät myös strategisesti ainutlaatuista toimintaa. Suurin osa yrityksen haastatelluista johtajista katsoi, että yrityksen pelkästään suurten yritysten palvelemiseen keskittynyt yksikkö oli ainutlaatuinen ja strategisesti erilainen kuin muut. Näiden johtajien ajatusta tukee yksikön johtajan lausunto:

”Ei me oikeastaan edes tiedetä, mitä muut tekee. Ei se mielestäni, täällä ei oikeastaan kiinnosta mitä muut tekee vaan on kuviteltu, että ollaan itse löy-



detty se hyvä tapa tehdä. Eli silloin se on varmaan tätä strategista näkemystä, että sen mukaan men-  
nään, eikä pyritä apinoimaan muita ja tekemään  
samoja asioita tehokkaammin.”

Samassa yksikössä on asetettu myös rajoituksia, jotka ovat melko tuntemattomia muualla alalla. Yksikön johtajan mukaan esimerkiksi jokaisen yksikön palvelta-  
vaksi tulevan uuden asiakkaan tulee ottaa käyttöön yksikön sähköisen ostolasku-  
kierron järjestelmät.

Sähköisten järjestelmien nähdään yrityksessä myös hyvin merkitykselliseksi.  
Esimerkiksi johtaja E:n mukaan:

”Sähköistäminen ja älykäs järjestelmien käyttö lo-  
pulta ratkaisee sen, että kuka pudotuspelin voittaa.”

Mielenkiintoinen ja myöhempääkin tarkastelua ansaitseva kysymys on, että missä  
vaiheessa operatiivisen tehokkuuden tavoittelu muuttuu strategiseksi toiminnaksi.  
Tavallinen tehokkaaseen toimintaan tähtäävä yritys voi kilpailla itsensä kuoliaaksi  
tavoittellessaan aina kilpailijoitaan tehokkaampaa toimintaa. Toisaalta taas monet  
äärimmäisen tehokkaaseen toimintaan tähtäävät yritykset – hyvän esimerkkinä  
matkailualalle kasvaneet no-frills –palveluntarjoajat<sup>10</sup> – toimivat erilaisella strate-  
gialla kuin kilpailijansa.

Taloushallintoalalla äärimmäinen tehokkuus voisi tarkoittaa automaattitiliöintien  
ohella esimerkiksi tarkkuus- ja tarkastustason laskemista tasolle, joka täyttäisi  
vain lainsäätäjän edellytykset. Johtaja C toteaaakin:

”Pilotissa sillä ei ole mitään väliä, koska lainsää-  
dännön puitteissa kulut on kuluja ja tulot on tuloja  
ja henkilöstökulut on henkilöstökuluja, se on mel-  
kein siinä se tarkkuustaso mitä vaaditaan eikä asi-  
akkaatkaan vaadi enempää. Tällä päästään noin vii-  
si kertaa suurempiin tehoihin kuin perinteisissä tili-  
toimistoissa, jossa kumminkin hinkataan ja mieti-  
tään että mille tilille tää lasku kuuluu.”

---

<sup>10</sup> Esimerkkinä Ryanair, euroopan suurin halpalentoyhtiö, jonka kilpailustrategiana on kustannus-  
johtajuus. (<http://fi.wikipedia.org/wiki/Ryanair>, luettu 2.12.2007)



”Mä olen sitä mieltä, että meidän pääpaino tulisi olla strategisissa eduissa, jotka realisoituvat suunnattomana operatiivisena tehokkuutena – näin päin.”

Samaa ajattelumaailmaa edustaa myös johtaja B:n kommentti, jonka mukaan yrityksen strategiassa on merkittävä paino sillä, että yrityksen toiminta on operatiivisesti tehokasta:

”Kuitenkin taas se operatiivinen tehokkuus voi olla osa strategiaa. Ja me mennään siinä pidemmälle kuin muut. Että esimerkiksi hankkeiden kautta pyritään oikeesti ja laajalla rintamalla löytämään ja tehostamaan toimintaa ja ottamaan värkeistä irti sen minkä saa ilman, että ruuvataan ihmisiä enempää.”

Muutoinkin johtajat painottivat yritystensä ja liiketoimintayksikköjensä toiminnassa huomattavasti operatiivisen tehokkuuden merkitystä. Operatiivisen tehokkuuden nähtiin olevan kaiken pohjalla oleva perusoletus ulkoistusliiketoiminnassa mukana oleville yrityksille. Johtaja F tiivistääkin muiden ajatuksia:

”Kaiken kaikkiaan koko tän tilitoimistobisneksen jujuhan on siinä, että saadaan nää prosessit tehokkaiksi ja työkalut on siinä ihmisten lisäksi välineitä, joilla sorvia käännetään.”

Syynä tehokkuusvetoiseen näkökulmaan johtajat pitivät markkinatilannetta, jota johtaja C valottaa:

”Kuitenkin asiakkaat hahmottaa tilitoimistopalvelut tilitoimistopalveluina ja kun ne pyytää tarjouksia eri lafkoilta ne kattoo lähinnä sitä, että kuka on halvin ja vertailee loppusummia keskenään.”

Näin ollen johtaja A:n mielestä koko yrityksen johtaminen ja filosofia tähtää operatiiviseen tehokkuuteen.

### **5.2.3 Toimialaa kehittävät strategiset hankkeet**

Molempien yritysten strategiassa yritysostoilla on keskeinen asema. Tilitoimistoasiakkuudet ovat perinteisesti olleet hyvin hitaasti vaihtuvia, joten organisaation kasvun lisäksi yritykset hakevat lisää nopeaa volyyymiä yritysostoilla. Johtaja E kuvaakin tilannetta:



”Oikeastaan, että sä teet isoa kannattavaa bisnestä, sulla täytyy olla kriittinen massa. Sitä kriittistä massaa saa nopeiten ostamalla. Ja sitten tietenkin uusasiakashankinnalla, mutta se on hitaampi polku kuitenkin. Ja mä väitän että tää ei sillä tavalla ole vielä, tässä ei vielä ole pudotuspeli alkanut – vielä – koska tässä ollaan ikään kuin kasvettu raivoisasti kaikkiin suuntiin, kuten edustamamme yritysikin.”

Toisaalta yrityksissä nähdään, että Suomen markkinoille ei ole vielä tullut yhtään todella kovaa kansainvälistä kilpailijaa. Myös ulkomailta tai alan ulkopuolelta tulevan uuden kilpailijan välttämiseksi yrityksessä on kiristetty tahtia yritysostojen kanssa, mitä tilannetta johtaja A kuvaa:

”Olen tätä ruuvia kiristänyt koko ajan pikkuhiljaa ja nähnyt, että meillä on esimerkiksi akvisitioiden osalta pikkuisen sellaisia jopa defensiivisiä piirteitä. Ja kysymys on siitä, kuinka pitkälle me pystytään puolustamaan meidän ainutlaatuisuutta isojen toimijoiden saapumiselta.”

Toiminnallisten synergioiden ja alan uusien pelaajien torjumisen lisäksi yritysostojen perimmäinen tarkoitus on kuitenkin siivittää kassavirtaa sekä tuoda lisää parannuspohjaa tehtäville tehostamistoimenpiteille.

Laajasta yritysostoprojektista seuraa, että yrityksessä on useita erilaisia kulttuureja ja toimintatapoja. Yritykselle yksi merkittävä strateginen tavoite on kulttuurien harmonisointi ja yhteisten konseptien sekä toimintatapojen luominen. Tästä tavoitteesta johtaja A toteaa:

”Strategian täytyisi näkyä vahvempana, vahvempana ja vahvempana konseptualisoitumisena ja investoimisena ratkaisuihin, jotka voisivat muodostaa pohjan tiukalle homogeeniselle globaalille kulttuurille.

Sama tavoite näkyy pienemmässä mittakaavassa liiketoimintaryhmien toiminnassa. Erään liiketoimintaryhmän johtaja kuvaakin lähiaikojen tärkeintä tavoitettaan seuraavasti:

”Se mitä me nyt yritetään tehdä on vaan lakata rönsyilemästä ja keskittyä olennaiseen. Konseptoida



palvelut, hinnoitella ne oikein ja ottaa volyymiä sisään.”

Tärkeä osa konseptointia on valita sopivimmat järjestelmät tavoitteita tukemaan. Sama liiketoimintaryhmänjohtaja jatkaakin

”Kun lähdetään tekemään tätä ja sitten yritetään valita optimaaliset työkalut sen palvelun toteuttamiseen ja sitten liimataan työkalut toisiinsa kiinni.”

Tarjottavien palveluiden lisäksi karsiminen tulisi ulottaa myös järjestelmiin. Liiketoimintajohtaja jatkaakin edelleen:

”Tässä oikeasti pitäisi tehdä integraatiotyö, jonka tavoitteena olisi heittää 60 % meen järjestelmistä huiis kuuseen ja tehdä oikeasti palvelukonseptit ja ne yhden luokun konseptit.”

Yrityksen nopeasta kasvutahdista johtuen konseptoisella ja yhteisten toimintatapojen löytämisellä on tutkimuksen kuluessa otollinen aika, sillä mitä suuremmaksi yritys kasvaa sen vaikeammaksi niiden luominen tulee. Johtaja A toteaa:

”Ja se [yhteinen kulttuuri] on paljon tärkeämpää rakentaa se nyt, koska sitten mitä kauemmas mennään, sitä vaikeampaa on koota elementtejä kaasaan.”

#### **5.2.4 Strategian suunnitteluprosessi**

Yrityksen strategiaprosessi etenee traditionaalisella vuosisyklillä, jossa vuosittain mietitään strategian isot kysymykset läpi. Keväällä strategiaan tehdään lyhyt päivityskatsaus. Syksyllä taas on isompi katsaus, josta annetaan syötteet seuraavan tilikauden erityisprojekteille. Johtaja B kuvaakin syklin olevan hyvin perinteinen ja pitää nykytilannetta hyvänä esimerkiksi vuosituhannen vaihteen IT-kuplan aikoihin:

”Eli ei oo tämmöstä niin kuin aikanaan hypeaikaan, joilloin ei voinut tehdä kolmea kuukautta pidempää strategiaa, kun markkina oli erilainen jo kolmen kuukauden kuluttua. Strategiaprosessi oli tuolloin



koko ajan käynnissä ja sitten niin kuin yritettiin innovoida koko ajan jotain uutta sieltä. Mutta meillä on aika stabiili, melkein kuin paperikonetta pyörittäisi mutta ei nyt ihan kuitenkaan”

Suurimpana erona toiseen yritykseen on, että kun pienempi yritys on lanseerannut uuden strategian lähes vuosittain on suuremman yrityksen strategia ollut muuttumaton vuodesta 2005 asti. Suuremman yrityksen johtaja toteaaakin parin viimeisen vuoden olleen pitkälti täsmennyksiä olemassa olevaan strategiaan.

Yrityksessä liiketoimintaryhmät muodostivat strategiansa suoraan konsernin strategiasta. Kuitenkin eri liiketoimintaryhmien tapa jalkauttaa konsernin luoma strategia omaan toimintaansa vaihtelee huomattavasti.

Ääripäätä edusti liiketoimintaryhmä, jonka johtaja enempiä keskustelematta käskyttää konsernin strategian perusteella päättämänsä toimenpiteet liiketoimintaryhmänsä toimistoihin. Liiketoimintaryhmän johtaja kuvaakin toimintatapaa:

”Mä omassa päässäni hahmotan sen, että mikä kuuluu mun pöydälle ja sitten mä käskytän tilitoimistoihin siitä – siis kärjistettynä.”

Toinen liiketoimintaryhmän johtaja taas käsittelee strategian osana liiketoimintaryhmänsä johtoryhmän kokouksia. Tämän keskustelun pohjalta hän tekee keskustelupaperin, josta muodostuu liiketoimintaryhmän strategia jota tarkennetaan ja käsitellään vielä johtoryhmän kanssa.

Kolmannessa liiketoimintaryhmässä strategian jalkautus oli haastatteluhetkenä vielä muotoutumassa. Tämän liiketoimintaryhmän johtajalla oli suunnitelmissa viedä strategiaprosessi läpi omassa liiketoimintaryhmässään, mutta toistaiseksi hänen johtoryhmänsä ei ole ollut vielä valmis asian tällaiseen käsittelyyn. Liiketoimintaryhmän johtaja kuvaakin tilannetta:

”Sitten mä saan koko joukkion sekaisin kun mä oon aina jossain viiden vuoden päässä ja sitten kun mä innostun jostain niin kaikki on, että ei me voida, ei me pystytä, ei me nyt voida. Mä oon vaan, että ei me nyt, mutta sitten joskus.”



Neljännessä liiketoimintaryhmässä puolestaan liiketoimintaryhmän oma strategia oli määritetty vuonna 2003 koko henkilökunnan haastattelun pohjalta. Tätä strategiaa noudatettiin vuoteen 2005 saakka, joilloin se täytyi uusua, koska vuonna 2003 asetetut lukumääräiset tavoitteet menivät rikki. Pienenä täsmennyksen strategiassa korvattiin sana ”yritys” sanalla ”organisaatio”, kun liiketoimintaryhmä alkoi palvella myös julkishallinnon asiakkaita. Nykyisin strategian täsmennykset käsitellään johtoryhmässä, jossa on jäseniä liiketoimintaryhmän jokaisesta osasta.

Yrityksen nykyinen strategiaprosessi herätti myös kritiikkiä. Esimerkiksi johtaja E vertasi strategiaprosessia edellisen työnantajansa prosessiin:

”Meillä on enemmän sellainen brainstorming, freefloating, diskutering joka on sinänsä ok, mutta kun oon tottunut siihen, että strategiaprosessit on oikeasti, ne saattaa kestää kuukausia, niitä jauhetaan ja paukutetaan ja tehdään ennakkotehtäviä ja laskelmia ja kaikkea muuta.”

Toisen yrityksen strategiaprosessissa korostettiin yritykselle määritettyjä perusarvoja, joista koko yrityksen strategiaprosessi on alun perin lähtöisin, yrityksen johtajan sanoin:

”Ensimmäisellä kierroksella, joka me tehtiin tuolla vuosituhannen vaihteessa oli perusarvojen jotka mä itse nään älyttömän tärkeiksi sen arvomaailman suhteen, mistä me ponnistetaan kun me rekrytoidaan väkeä ja mihin me sitoudutaan kun henkilöitä tulee meille ja silloin kun meille tulee uusia toimistoja, me tehtiin koko henkilöstön toimesta meidän perusarvojen määrittely.”

Myös tässä yrityksessä jalkautusprosessi oli vielä kehittymässä, mitä johtaja luonnehtii seuraavasti:

”Ja sitten se strategia, me tehdään sitä esimiesporukan toimesta. Ja kyllä me yritetään ja pakko on saada laajempaa sitoutumista tässä valmisteluvaiheessa ja myös ideoita myös muilta kuin johtoryhmältä ja hallitukselta.”



Myös johtaja A on havainnut strategian suunnitteluprosessin olevan vasta kehityksen alkuvaiheessa ja hänen näkemyksen mukaan yrityksen toimintaan vaikuttavia projekteja syntyy jotenkin epämääräisesti:

”Osan niistä minä käsken ja komennan ja jonkun sitten keksii joku muu, niin kuin N.N. porukkinsa kanssa tämän Projektin X joka on sitten kiitettävällä tavalla levinnyt. Mutta se on tietenkin lähtenyt tästä kannattavuuden ja sitä kautta tehokkuuden tavoittelusta ja on sitä kautta ton tehokkuus-ohjausryhmän kautta ideoinnin ja tarpeiden synnyttämänä levinnyt.”

### **5.2.5 Johtajaresurssien optimointi strategisesti tärkeimpiin kohteisiin**

Simonsin (1995, 17) lanseeraamaa Return-on-management –käsitettä pidettiin haastatteluryhmässä totuudenmukaisena ja haastatellut olivatkin erilaisin keinoin pyrkineet maksimoimaan johtajien ajankäytöstä saatavan hyödyn.

Erityisesti nopeasti kasvavassa yrityksessä tarve vapauttaa johtajien aikaa oleellisiin asioihin nähtiin hyvin tarpeelliseksi. Johtaja A kuvaakin tilannetta:

”Yritetään koko ajan miettiä, että miten johtaja ikään kuin onnistuisi tekemään itsensä työttömäksi, koska sitä tekemätöntä työtä tulee toisesta päästä rajatta vastaan ja jos ajatellaa, että tästä pitäisi möyriä satakertaiseksi kymmenessä vuodessa, niin siinä riittää johtajille vapauttamista.”

Rajoittamattomien mahdollisuuksien rajaaminen yrityksen kannalta tärkeimpiin toteutettiin käyttämällä tavoitekortteja ohjauskeinona. Näitä tavoitekortteja, joiden toteutumista seurataan kuukausittain, käytetään sekä johtajien, että ammattilaisten työn arvioinnissa. Tavoitekorkeissaan esimiehet johtavat omien korttinsa tavoitteet esimiestensä tavoitekorkeista. Vastaavasti he määrittävät omien alaistensa tavoitteet oman korttinsa kohtien perusteella.

Johtajien toimien suuntaamiseen oikeisiin asioihin lisäksi merkittävä rooli johtajien ajankäytön tehostamisessa on ollut erilaisten assistenttien ja oikeiden käsien



palkkaamisella. Tämä on ollut matalakatteisella alalla perinteisesti hyvin harvinaista, mutta nyt johtaja A kommentoi tilannetta:

”Ja senkin oppiminen johtajuudessa, että näennäisesti nonperforming resources on joskus highly performing resources myöskin.”

Johtaja D kertoo saman asian käytännön sovellutuksesta seuraavasti:

”Meillä oli tavoitekorteissa jo kaksi vuotta, että johtoryhmän kaikille jäsenille on saatava käsikassarat. Tarkoittaen siis, että vapautettava johtamisen aikaa ja saatava alipäälliköitä. Ja se on toteutunut muutamien henkilön kohdalla ja muutaman henkilön kohdalla se ei ole toteutunut. Se missä se on toteutunut ja aikaa on saatu vapautettua asiat ovat paremmassa kunnossa, kuin siellä missä aikaa ei ole saatu vapautettua ja siellä on asiat sitten huonommassa kunnossa.”

Ajatusta on yrityksessä sovellettu myös liiketoimintajohtaja ja liiketoimintaryhmien johtoryhmän tason alapuolella oleviin johtajiin. Esimerkiksi Johtaja C kuvaa tapaa, jolla hän pienensi yhden liiketoimintaryhmäänsä kuuluvan toimiston johdon työtaakkaa ja näin maksimoi heidän ajan tuottaman panoksen yritykselle:

”Palkkaamalla N.N. kaltaisia tyyppejä, jotka toimivat omien yksikköjensä vetäjien oikeina käsinä ja tekevät paljon niitä teknisiä tulosityksikön johdon juttuja, jotka muuten niin kuin haittaisivat kunnon managementtia ja niiden yksikköjen vetäjiä + kasvaisivat itse siinä tuleviksi johtajiksi samalla.”

### **5.2.6 Onnistuminen strategisissa haasteissa ja tärkeimmät asiat yrityksen jatkokehitykselle**

Kuten luvun 4.2. ensimmäisessä osiossa todettiin, on yritys määritellyt markkinsa hyvin laajaksi. Tämän seurauksena yritys näkee kasvumahdollisuutensa huomattavasti keskimääräistä suuremmiksi. Johtaja A kuvaakin tilannetta:

”Eurooppalainen taloushallintomarkkina on 400 miljardia euroa ja meillä ei ole mitään estettä, kuin



oma kyvykkyytemme kasvaa satakertaiseksi kymmenessä vuodessa tästä missä nyt ollaan.”

Tätä haasteellista asetettu tavoitetta johtaja C kuvailee omin sanoin:

”Tää on hillitön kasvustrategia, millään muulla ei ole väliä kuin kasvulla, jos halutaan kärjistää.”

Näin ollen kaikkien haastateltujen mielestä yrityksen suurimpia haasteita on kasvun hallinnassa onnistuminen. Kun haastatelluilta johtajilta kysyttiin tärkeintä asiaa yrityksen jatkokehitykselle, puolet heistä kertoi hyvän henkilöstön löytymisen yhdeksi yrityksen suurimmista haasteista. Johtaja A kuvaakin tavoitetta seuraavasti:

”Meidän pitäisi löytää tukku huippuresursseja, koska meidän pitäisi pystyä kombinoimaan älykkyys ja viisaus.”

Ja jatkaa

”Näitä tyyppejä pitää pystyä lähettämään ulkomaille ja työskentelemään täällä ja luomaan verkostoa millä me mennään ulkomaille ja millä me näitä palveluja kehitetään.”

Johtaja D laajensi henkilöstön saatavuutta koskevan haasteen koko taloushallinto-toimialaa koskevaksi verraten tilannetta taloushallintoalan kanssa läheiseen tilintarkastusalaan:

”Toimialan arvostuksen nosto, jotta me saadaan hyvää väkeä tänne töihin on yksi tärkeimmistä asioista. Eli pystyttäisiin tekemään se sama, mitä ilmeisesti tilintarkastuspuoli pystyi tekemään, että oli vähän vähäinen arvostus, pienet palkat, pienet veloitukset ja yllättäen ne on nyt sitten arvostettua väkeä ja top-suositusten työntekijöiden keskuudessa.”

Johtaja F mainitsi myös henkilöstön saannin, mutta laajensi onnistumisessa oleellisten asioiden listaa työkalupuolelle todeten:

”Verkkopuoli tulee kyllä kehittymään muutamassa vuodessa ja siellä on erittäin isot mahdollisuudet, miten me onnistutaan niiden kehittämisessä ja hyödyntämisessä ja miten me saadaan myös meidän



asiakkaat hyväksymään ne, niin siinä on yksi semmonen putki.”

Myös johtaja A korostaa henkilöresurssien löytämisen tärkeyttä:

”Jos me aiotaan olla sata kertaa isompia kymmenen vuoden päästä niin tässä on monelle kovalle nassulle paljon tekemistä.

Lisäksi hän kuitenkin jatkaa asiasta, joka kuitenkin lopulta ratkaisee yrityksen olemassaolon:

”ja tää vankka tulorahoitus on kyllä tässä kaiken a ja o ja sitä ei saisi hukata nyt mihinkään operatiivisiin höynäilyihin.”

### **5.3 Ohjausjärjestelmän kuvaus**

#### **5.3.1 Ohjausjärjestelmän ja organisaation suhde**

Organisaatorakenteen järjestämisellä on suuri vaikutus ohjausjärjestelmän muotoutumiseen. Yrityksessä on perinteisesti käytetty varsin perinteistä organisaatiota ilman prosesseittain tai asiakasryhmittäin luotuja matriiseja. Yrityksen organisaatiota on kuitenkin ryhdytty ajamaan matriisin suuntaan siten, että aluksi yrityksen eri liiketoimintaryhmät edustavat matriisin eri ulottuvuuksia. Johtaja A kuvailee suunniteltua matriisia seuraavasti:

”Siinä on olemassa, käytetään tätä X, Y, Z – akselistoa, jossa meillä on x-akselilla maantieteellisen organisaation osat, y-akselilla on palvelukonseptit, siis asiakassegmenteittäin ja z-akselilla on prosessit.”

Nykyisestä organisaatorakenteesta hän jatkaa:

”Johtaja 1:n konsepti on hyvin y-akselivetoinen, koska siinä on maantieteellisesti kaksi paikkaa, Turku ja Helsinki. Johtaja 2:n bisnes taas on ollut X-akseli vetoinen. Johtaja 2:n X:llä, Johtaja 1:n, Johtaja 3:n, Z:lla.”

Liiketoimintaryhmien johtajat puolestaan vastasivat yrityksessä täysin omien organisaatioidensa muotoilemisesta. Suurin liiketoimintaryhmä on jakanut toimin-



tansa maantieteellisesti ensin maittain ja maiden sisällä alueittain ja edelleen paikkakunnittain. Toinen liiketoimintaryhmä taas jakaa oman organisaationsa asiakkaan elinkaaren mukaan eri vaiheisiin: Myyntiin ja markkinointiin, käynnistykseen ja asiakaspalveluun. Kolmas liiketoimintaryhmän johtaja taas ohjaa omaa organisaatiotaan eri työryhmillä, esimerkiksi järjestelmä-, laatu- ja koulutustyöryhmillä. Neljäs, verrattain pieni liiketoimintaryhmä taas jakaa vastuut pelkästään toimistoittain.

### 5.3.2 Tavoitteiden heijastuminen ohjaukseen

Luonnollisesti yrityksen ohjausjärjestelmä on pyritty rakentamaan yrityksen strategisia tavoitteita tukevaksi. Johtaja A kuvaakin ohjauksen tapaa;

”Kyllähän ne on koitettu miettiä huolellisesti siten, että nämä viisi-kuusi tavoitetta mitä meillä on, motivointi, tavoitekortit, kannattavuus, kasvu, kansainvälistyminen, asiakastytyytyväisyys, niin kyllä ne on aikalailla siten universaalin viisaasti ajateltu.”

Toisaalta esimerkiksi ei-taloudellisten mittareiden käyttäminen johtamisen apuvälineinä oli yrityksessä verrattain uutta, mistä tilanteesta Johtaja A jatkaa:

”Kyllä kai se on niin, että suurin työ on ollut organisoida niiden [tavoitteiden] mittaaminen ja siitä on kuuntelija kantanut merkittävän roolin sen mittaamisen organisoinnissa. Ja vasta kun pystytään mittaamaan, osataan katsoa, että johtavatko kuvitellut toimenpiteet riittävällä määrin mittaustuloksien parantamiseen.”

Liiketoimintaryhmät taas johtivat omat tavoitteensa suoraan konsernin strategias-  
ta. Laajaksi määritellyn markkinan ja kunnianhimoisen kasvustrategian vuoksi  
alun perin asetettujen tavoitteiden saavuttaminen koettiin haastaavaksi, johtaja  
B:n sanoin:

”2004 tehtiin loppuvuonna strategia, jota 2005 alettiin väentämään etiäpäin ja se oli visio 2010. Ja silloin me tähdättiin n. XX miljoonan euron liikevaihtoon ja me veivattiin ne luvut nelinkertaisiksi siitä. Ja silloin kyllä pelotti ihan saatanasti, että nämä on aika hulluja lukuja.”



Johtaja D puolestaan kertoo, miten yrityksen strategiset tavoitteet heijastuvat hänen liiketoimintaryhmänsä ohjaukseen:

”Melko suoraan koska kyllähän me, strategiateksti on oikeastaan yksi yhteen ja yhdessä tehty. Eli jos ne [konsernin] mittarit vaikuttaa, niin silloin ne vaikuttaa paljon.”

Toisaalta liiketoimintaryhmien johtajat mainitsivat, että osa konsernin strategian tavoitteista ei vaikuta heidän liiketoimintaryhmänsä toimintaan tai ei ole niin hyvällä mallilla kuin he haluaisivat. Konsernin strategisista tavoitteista kansainvälistyminen oli sellainen, jota ei oltu johdettu yhdenkään liiketoimintaryhmän tavoitteisiin, vaan sen nähtiin enemmän konsernin tason tavoitteena. Toisaalta, osa tavoitteista on vielä vaiheessa, jossa niihin ei ole ehditty panostamaan haluttua määrää, mitä tilannetta johtaja E kuvaa:

”Asiakastyytyväisyyteen ei olla panostettu niin paljon kuin oltaisiin haluttu. Jotain ollaan jo tehty, me ainakin tiedetään kuinka tyytymättömiä tai tyytyväisiä ne on tällä hetkellä. Mikä sekin on ihan hyvä tieto.”

### **5.3.3 Kontrollikeinojen käyttö strategiseen ohjaukseen**

Yrityksen ohjaamiseen käytettävät keinot on tässä kappaleessa jaettu luokkiin Simonsin (1995, 7) viitekehyksen mukaan uskomusjärjestelmiin, sääntöihin ja määräyksiin sekä diagnostisiin ja interaktiivisiin kontrollijärjestelmiin. Koska yrityksen tutkimuksen aikaisessa vaiheessa strategian toteuttamisella oli vahva rooli, oli myös kontrollikeinojen käyttö painottunut vahvasti diagnostisiin järjestelmiin.

#### **Uskomusjärjestelmät**

Uskomusjärjestelmillä, joiden tarkoituksen on määrittää oikea-aikaisuus ja opastus mahdollisuuksien etsimiselle, tarkoitetaan esimerkiksi yrityksen missiota, visiota ja arvoja.



Tutkitulla yrityksellä on määritetty kaikki edellä mainituista, missio, visio ja arvot. Kuitenkin oli hyvä havaita, ettei kukaan yrityksen haastelluista johtajista nostanut näitä työkaluja esille ohjauksen työvälineinä.

Toisen tutkitun yrityksen johtaja sen sijaan korosti huomattavasti yhdessä määritettyjen arvojen vaikutusta yrityksen toimintaan.

”Ensimmäisellä [strategianluonti] kierroksella, joka me tehtiin tuolla vuosituhannen vaihteessa oli perusarvojen, jotka mä itse nään älyttömän tärkeiksi sen arvomaailman miltä me ponnistetaan, kun me rekrytoidaan väkeä ja mihin sitoudutaan kun henkilöitä tulee meille ja silloin kun meille tulee uusia toimistoja, niin me tehtiin yhdessä koko henkilöstön toimesta meen perusarvojen määrittely.”

### **Säännöt ja määräykset**

Simonsin viitekehyksen toinen keinoryhmä ovat sääntöjärjestelmät (Simons 1995, 178). Näillä tarkoitetaan määriteltyjä sääntöjä, rajoituksia tehostetaan rangaistuksin ja sanktioin. Rajojen ja sääntöjen tarkoituksena on sallia vapaus tietyissä puitteissa. Esimerkkejä näistä ovat esimerkiksi investointipolitiikat, operatiiviset suositukset ja strategiset suunnittelujärjestelmät. (Simons 1995, 178).

Haastateltujen johtajien perusteella investointien suunnittelu- ja valvontaperiaatteet ovat verrattain vähäiset johtuen alan toiminnan hyvin vähäisestä pääomatarpeesta. Suurimmat investoinnit tietovaltaisella alalla liittyvätkin ihmisinvestointeihin, joihin suhtautumista Johtaja B kuvaakin tilannetta:

”Nyt toistaiseksi on menty aika pitkälle siten, että suurin osa ihmisistä, joita meille tulee, tulee tavallaan sellaiseen hommaan et niin kuin tulis kyetä kohtalaisen ripeästi osoittamaan, että mistä heidän palkkarahat tienataan.”

Yrityksessä on myös kehitetty oma ammattilaisten suorituskyykyä mittaava työkalu, jota käytetään päivittäisenä apuvälineenä ihmisiin tehtyjä investointeja arvioi-  
dessa. Yksi liiketoimintaryhmien johtajista mainitsinkin tämän apuvälineen olevan ainoa keino, millä hän mittaa ammattilaisten suoriutumista.



Toisaalta etenkin uusista työntekijäryhmistä, jotka poikkeavat profiililtaan merkittävästi perinteisestä ammattilaiskunnasta, on tehty myös erillisiä arviointoja. Esi-merkkinä tällaisesta ryhmästä johtaja B mainitsi yrityksen myyntitiimin, josta tehtiin aikanaan tarkastelu sen suhteen, mikä on järkevää ja mikä ei.

Toisaalta tavanomaisempien, eli ei-työntekijöihin liittyvät investoinnit kulkevat yrityksen normaalin budjetointi- ja suunnittelusyklin mukana, mitä johtaja B kuvaa edelleen:

”Ja investointien suunnittelu on tavallaan toiminnan suunnittelua ja siellä tavallaan niin kuin osa tavalista budjetointiprosessia on, että sinne laitetaan sitten sellaisia juttuja mitä koetaan tarpeelliseksi.”

Yrityksen toiminnassa merkittävässä roolissa olevien yritysostojen suunnittelu toimii samalla periaatteella kuin muidenkin investointi. Yritysostoille on ollut viimeiset kaksi vuotta oma budjetti ja omat tavoitteet ja näin on nyt jälleen. Yritysostojen investoinnit menevät samalla tavalla myös toisessa yrityksessä, jonka toimintaa yrityksen johtaja kuvaa:

”Meillä on tosiaan nää yrityskaupat, nehän on toisaalta kaikkein suurimpia investointeja, niistä me tehdään jälkilaskelma, joka tehdään yleensä parin vuoden päästä meille tulosta. Ex-ante tehdään pieniä narikoita lukuun ottamatta aina.”

Ylipäättään etenkin toisen yrityksen investointipolitiikassa näkyi vahvasti tiukkojen katteiden mukanaan tuoma linja, jota johtaja F kuvaa:

”Meillä on kohtalaisen tiukka tällöinen, me ei investoida muuhun kuin välttämättömään. Sitten ois kiva jos kaikkia leluja ja kännykät uusisi puolen vuoden välein, mutta ei. Mä oon aina sanonut, että välttämättömään pitää olla varaa investoida, mutta sitten tarpeelliseen, sitä pitää harkita.”

Toisaalta etenkin muutoksen alla olevassa liiketoimintaryhmässä on tavallisen suunnittelu- ja budjetointiprosessin ohelle tehty myös muita sääntöihin ja määräyksiin perustuvia järjestelmiä joilla valvotaan esimerkiksi laskutuksen eri vaiheita ja töiden valmistumista. Toinen tiukennetun valvonnan ja määräysten kohta on



saman liiketoimintaryhmän investoinnit, joissa investointipäätösten mukana kulkee tilauslomakkeita joiden avulla valvotaan, että investointiehdotukset kulkevat kaikkien asiaan liittyvien asiantuntijoiden kautta.

Vaikka suurin osa esimerkiksi investointeihin liittyvistä päätöksistä tulee hyväksytyksi osana budjettiprosessia on osa johtajista kokenut tarpeen myös muodollisemmille säännöille ja määräyksille. Johtaja E kuvaakin tilannetta omin sanoin:

”Missä menee taso esimerkiksi siitä, että mitä mä saan hyväksyä, en mä vaan tiedä. Sitten jos musta tuntuu, että tää on vähän iso summa, niin sitten mä varmaan kysyn joltain.”

Lisäksi yrityksissä oltiin paraikaa kehittämässä syvempiä sääntöihin ja niiden noudattamisen valvontaan perustuvia kontrollijärjestelmiä. Toisessa yrityksessä on sisäisen tarkastuksen toimintaa ja toisessa yrityksessä sitä on suunniteltu käytäntöön pantavaksi. Johtaja F:n mukaan sisäiseen tarkastukseen liittyen yrityksessä tärkeitä asioita ovat hallituksen valvontavelvollisuuden tukeminen sekä esimerkiksi yhteisen laatukäsikirjan noudattamisen tarkkailu. Hän jatkaa myös, että samaan tehtäväkenttään kuuluu myös palveluyrityksessä erittäin tärkeä laskutuskontrollin seuraaminen.

Toisaalta rajoitusten ja sääntöjen kannalta verrattain löysä toiminta on koettu johdon puolelta myös positiiviseksi asiaksi, mitä johtaja E kommentoi:

”[Yritystä] johdetaan kuin pientä yhtiötä, edelleenkin. Mikä on osittain musta hemmetin hyvä, koska siitä puuttuu semmonen ärsyttävä byrokratia ja semmonen paskantärkeys, joka on jökseenkin rasittavaa.”

### **Diagnostiset kontrollijärjestelmät**

Simonsin kontrollijärjestelmien viitekehyksen kolmantena osana ovat diagnostiset kontrollijärjestelmät. Näihin kuuluvat esimerkiksi budjetit, projektinhallintajärjestelmät, sekä tavoitteita ja päämääriä asettavat järjestelmät. Näitä järjestelmiä käytetään esimerkiksi motivointiin, tavoitteenasetantaan ja niukkojen johtajaresurssien maksimaaliseen hyödyntämiseen. (Simons 2004, 179)



Kontrollijärjestelmän diagnostiset piirteet on molemmissa yrityksissä hoidettu pääosin balanced scorecard –tyyppisellä mittaristolla. Johtaja A kuvaa toisen yrityksen mittausjärjestelmää:

”Meillähän on tää framework valittu kolmisen vuotta sitten, strategiapuu ja tällöinen balanced scorecard –tyyppinen lähestymistapa, jonka perusteita ja sieltä johdettua viittä, kuutta perusstrategiaa ei ole täsmennetty tai muuten muutettu, sanotaan näin sen jälkeen kun me muutama vuosi sitten hahmoteltiin osana meidän johdon koulutusjärjestelmän kehitystä, kun piti pystyä kuvaamaan firma vähän strukturoidummin.”

Kyseinen mittaristo on ollut nykyisessä muodossaan yrityksessä käytössä noin puolitoista vuotta. Mittaristo on sama yrityksen kaikille eri osille ja se päivittyy kuukausittain sisältäen kaikki perusstrategian alueet. Johtaja B kuvaakin mittariston käyttöä omassa organisaatiossaan:

”Ainut [yrityksen] avaintulosalueista joita mä en mittaa kuukausitasolla on kansainvälistyminen, koska se on konsernitason juttu. Se on ainut, joka on ulkopuolella. Kaikki muut viisi on semmoisia avaintulosalueita, jotka menee ihan sata nolla siihen mitä muutenkin tehdään.”

Alan kausiluontoisuuden vuoksi kaikki mittariston luvut on tehty näyttämään rullaavasti viimeisen kahdentoistakuukauden lukuja. Mittaristo muodostaa myös suuren osan useimpien liiketoimintaryhmien toiminnanohjausjärjestelmästä. Kysyttäessä organisaationsa toiminnanohjausjärjestelmästä johtaja B kuvaakin järjestelmää:

”Meillä on semmoinen hieno kaikkien mittaristojen äiti, jossa näitä numeroita seurataan. Eli toiminnanohjausjärjestelmä on avainmittaristo, jota sitten vemputetaan eteenpäin.”

Samaan tapaan toisessa yrityksessä on viety alun perin taloudellisten lukujen käsittelyyn tarkoitettuun järjestelmään myös ei-taloudellisia tietoja ja tätä järjestelmää käytetäänkin toisen yrityksen mittaristoa vastaavalla tavalla toiminnanohjaukseen.



Ennen diagnostisena kontrollijärjestelmänä käytettävää mittaristoa ja nykyisinkin sen ohella on yrityksissä käytössä erittäin vahva budjettiohjauksen kulttuuri. Johtaja C kuvaakin tilannetta:

”[Toiminnanohjausjärjestelmän] kokonaisuuteen kuuluu viisi asiaa, josta mä nyt yhdeksi nostan budjetin, koska niihin kaikki perustuu ja niillä me ohjataan toimintaa.”

Budjeteista hän jatkaa edelleen:

”Se esimerkiksi, millä mä esimerkiksi mun yksiköjen talouslukuja katson tuota, niin mä katson liikevaihto- ja ebita-ennusteet ja eron budjettiin, en mitään muuta.”

Mittariston ja budjettien ohella myös yrityksessä laajasti käytettyjä tavoitekortteja käytettiin hyvin diagnostisesti. Johtajat valitsevat alaistensa tavoitekortteille tärkeäksi kokemiaan asioita. Näiden tavoitteiden toteutumisasteita seurataan kuukausittain ja johtajat ohjaavat alaistensa ajankäyttöä ja priorisointia sen mukaan ovatko tavoitteet täyttymässä vai ollaanko niistä jäämässä jälkeen. Mittariston tapaan myös tavoitekortit on jaettu yrityksen strategiasta strategiasta johdettujen avaintulosalueiden mukaisesti.

Sen lisäksi, että johtajat käyttävät hyödyksi mittariston antamaa tietoa he osittain myös tulkitsevat sitä alaistensa puolesta. Esimerkiksi johtaja E kuvaa tapaansa:

”Mä laitan niitä eteenpäin, laitan huomioita, että oletteko te kiinnittäneet huomiota tähän ja tähän, niin mä en oo ihan vakuuttunut, että mun porukka sitä mahdolltomasti huomioi, mikä on tyhmää, koska se on kuitenkin lähimpänä totuutta, vaikka ei täysin oikein kuitenkaan sekään.”

Tämä johtajan kertoma oli Simonsin viitekehyksestä poikkeavaa, sillä Simonsin arveleman työnjaon mukaan poikkeuksien raportointi ja huomiointi kuuluisi työntekijöille, eikä yrityksen johdolle (Simons 1995, 179). Tämä on kuitenkin luontaista johtuen siitä, että yrityksessä ei ole vielä tehty johdolle Simonsin kuvaamia poikkeama- tai muita raportteja.



Johtajat näkivät mittaristojen ja tavoitekorttien tukevan hyvin strategian saavuttamista, johtaja B kuvaakin pakettia:

”Eli se paletti alkaa olemaan sen tyyppinen, että se tukee sitä [strategian toteutumista] hyvin, jollei erittäin hyvin. Ja melkein niinpäin, että jos sieltä löytyy mittareita jotka taas ei tue strategiaa, niin on hyvä esittää kysymys, että mitä ne siellä tekee, että ne pitäis strykka över så snarast.”

Hieman erilainen näkökulma organisaationsa toiminnanohjausjärjestelmään oli johtajalla E, joka luottaa hyvin pitkälle kasvokkain tapaamisiin liiketoimintaryhmänsä johtajien kesken, mitä hän kuvaa seuraavasti:

”Meidän toiminnanohjausjärjestelmä on aika kevyt. Se suurin piirtein kokoontuu joka toinen viikko johtoryhmän muodossa ja siellä me oikeasti katsotaan vakioasti niin kuin tiettyjä asioita.”

Toisaalta tälläkin johtajalla on tavoitteena siirtyä vähemmän suoraa kontaktia kaipaavaan ohjausjärjestelmään ja hän toteaa:

”Nyt meillä on kuitenkin niin selkeästi ne tavoitteet kaikilla tiedossa johtoryhmällä, että kaikki tietää mitä me tavoitellaan ja aika pitkälti, että miten me sinne päästään ja mä oon nyt niin, että on riittävästi eväitä, että ne voi ryhtyä itse evaluimaan enemmän asioita.”

### **Interaktiiviset kontrollijärjestelmät**

Viimeinen Simonsin neljästä kontrollikeinoryhmästä ovat interaktiiviset kontrollijärjestelmät. Niiden avulla johto ottaa osaa alaistensa tekemiin päätöksiin säännöllisesti ja henkilökohtaisesti. Tavoitteena on, että interaktiivisten kontrollijärjestelmien avulla organisaatio kiinnittää huomiota strategisiin epävarmuustekijöihin ja tunnistaa tulevia strategisia mahdollisuuksia. Interaktiivisten kontrollijärjestelmien avulla johtajat käyvät kasvokkaisia keskusteluja alaistensa kanssa, haastavat aikaisempia oletuksia ja tarjoavat johtajille kuvan koko organisaation tapahtumisista. (Simons 1995, 180)



Yrityksessä interaktiivisten kontrollijärjestelmien ajatus on katettu varsin hyvin käytössä olevilla tavoitekortteilla. Niille on johdettu alaisten kanssa käytävissä keskusteluissa yrityksen strategian kannalta tärkeimmät asiat aina seuraavalle puolen vuoden jaksolle, siten että myös alaiset vaikuttavat asetettaviin tavoitteisiin. Tämän jälkeen tavoitteiden toteutumista seurataan kuukausittain olevissa palavereissa, jotka pyritään pitämään kasvokkain aina kun mahdollista, kuitenkin vähintään puhelimitse. Johtaja C kuvaakin tavoitekortteja:

”Strategian pohdinta, se miten mun lähialaiset integroidaan siihen mukaan, niin se nivoutuu tavaltaan noiden vetäjien tavoitekorttiprosessiin. Tavoitekortteja mä oon yrittänyt saada siten, että porukat tekis ne itse siten, että katsottaisiin mikä olisi strateginen tavoite koko organisaatiolle”

Lisäksi tavoitekorttien tavoitteiden asetteluun kiinnitetään paljon huomiota, siten että ne tukevat strategian toteutumista ja uusien mahdollisuuksien etsimistä. Johtaja C jatkaakin:

”Tavoitekortit on niitä jonka avulla strategiaa toteutetaan. Ja oikeasti yritetään tai ainakin mä yritän saada tavoitekortteille oikeasti järkeviä asioita, jotka tukee strategiaa.”

Tavoitteenasetteluun kiinnitetään huomiota myös siten, että alaiset saadaan vastuullisiksi asetetuista tavoitteista. Tätä johtaja C kuvaa:

”Tavallaan tavoitekortti on enemmän tuloksia eikä panoksia, ettei se mene hankalaksi kun syyseurausketju hämärtyy. Mutta jos siellä on lähinnä panoksia tyyliin ”teen tämän ja tämän asian” ja sitä ei ole tehty niin sit siihen on helpompi tarttua, että miksi ei ole tehty.”

Toisaalta yhdessä liiketoimintaryhmässä johtaja on käynyt järjestelmällisiä keskusteluja myös tavoitekorttiprosessin ulkopuolella. Syynä tähän on todennäköisesti ollut se, että liiketoimintaryhmän johtaja on aloittanut tehtävässään verrattain hiljattain ja näin käy interaktiivista keskustelua hahmottaakseen liiketoimintaryhmäänsä koskevia haasteita ja mahdollisuuksia. Liiketoimintaryhmän johtaja kertookin:



”Meillä esimerkiksi pyörii nyt niin, että mä haastatelen kaikki ihmiset täällä. Se on niinkun sinänsä höydyllistä, se on ihan ruohonjuuritason asioita, mutta se auttaa avartamaan tajuntaa kummasti, että mikä menee läpi ja minkä takia ehkä joku asia mätää.”

## **5.4 Ohjausjärjestelmän kitka, ongelmat ja kehittämistarpeet**

### **5.4.1 Ohjausjärjestelmien kehittyminen ajan myötä**

Mikäli tarkastellaan Simonsin (1995, 127) kaaviota kontrollikeinojen kehityksestä yrityksissä voidaan havaita yrityksen olevan vahvasti kaavion kasvu (Growth)-vaiheessa. Tätä vaihetta Simonsin (1995, 127) kehityskaaviossa edustaa vain pienten juuri aloittaneiden yritysten joukko, jolle tärkeintä on vain omaisuuden suojaaminen sekä kirjanpidon järjestäminen tuloksen laskemista varten. Tilannetta kuvaa hyvin johtaja E:n kommentti liiketoimintaryhmästään:

”Lähinnä kai mä nyt tiedän, että missä jamassa me ollaan ja mistä se homma kiikastaa. Ja sehän on edellytys sille, että määritellään tavallaan tai tiedetään nykytaso ja määritellään tavoitetaso ja välivaiheet tavoitetasolle pääsemiseen.”

Myös johtaja B on samoilla linjoilla kuvatessaan yrityksen ohjauskeinojen kehitystä:

”Voi siis olla, että on olemassa joku kehitys tai ura, mitä pitkin ne [kontrollikeinot] menee eteenpäin, mut käytännössä me ollaan oltu kokoajan siellä taloudellisissa keinoissa.

Yrityksen kontrollikeinojen kehitys on mennyt hyvin tarkkaan Simonsin (1995, 127) esittämän viitekehityksen mukaan sillä puhtaasti taloudellisten ohjauskeinojen jälkeen on siirrytty operatiivisiin mittareihin. Sama kehityssaskel on ollut vuorossa myös johtaja D:n organisaatiossa:

”Perinteisestihän me ei ole mitattu kuin tulosta, mikä ei siis miltään osin kerro mistä se tulos tulee.”

hän jatkaa edelleen:



”[operatiivisia mittareita], kuten hyvin tiedät niin niitä ei ole seurattu oikeastaan ollenkaan kun on mennyt hyvin. Nyt kun toimintaa on kehitetty eteenpäin niin niihin on kiinnitetty enemmän huomiota”

Myös johtaja B kuvaa kehitystä samanlaisesti:

”Puhtaasti taloudellisista mittareista on tultu operatiivisiin mittareihin ja se kontrollointi tapahtuu puhtaasti niiden mittareiden kautta, joka tietyllä tavalla ottaen huomioon tän organisaation rakenne ja laajuus on tavallaan niin kuin oikeastaan ainut keino miten voidaan kontrolloida.”

Johtaja B:n kommentti kontrollointitavasta pitää todennäköisesti paikkansa, sillä operatiivinen kontrollointi laajalle hajautetussa asiantuntijaorganisaatiossa on hyvin haasteellista. Tapa, jolla operatiivinen kontrollointi voitaisiin järjestää kuvatulunlaisessa organisaatiossa kulkisi todennäköisesti yksittäisten asiakassuhteiden kautta, ja kun asiakassuhteita on keskimäärin n. 10 – 20 yhtä työntekijää kohden tarkoittaa se tuhannen henkilön organisaatiossa karkeana arviona noin 15000 kontrolloitavaa asiakassuhdetta. Toisaalta yrityksessä käynnissä olevien hankkeiden myötä operatiivista kontrollia tulee todennäköisesti tapahtumaan myös prosessien kontrolloinnin kautta. Prosessikontrolleille on jo nyt asetettu omat mittarit.

Tärkeinä askeleina kontrollikeinojen käytössä on ollut myös jo olemassa olevien työkalujen käytön institutionalisointi. Esimerkiksi johtaja C kuvaa viimeisen vuoden aikana tapahtuneiksi tärkeimmiksi askeliksi tavoitekorttien käyttöön oton sekä sen, että jo aikaisemmin olemassa olleita henkilö- ja asiakaskannattavuuslaskelmia on ryhdytty järjestelmällisesti tarkkailemaan.

#### **5.4.2 Kritiikki ohjausjärjestelmän tuesta johdolle**

Ohjausjärjestelmän tärkein tehtävä on tuottaa johdon tarvitsemaan informaatiota päätöksenteon tueksi. Käytössä olevan ohjausjärjestelmän suurin kritiikki liittyi tähän. Yhdessä tapauksessa johtajat kokivat saavansa vain väliportaiden kautta kulkenutta ja sen myötä väärittyä tietoa. Johtaja E kuvaakin tilannetta:



”Mä en niinkun ikinä saa sitä tietoa, jos mä saan sen 30 väliportaan kautta ja kaikki värittää sitä omalla tavallaan.”

Monien yritysten tapaan jotkut liiketoimintaryhmät kokivat osan yhteisistä mittareista oman toimintansa kannalta merkityksettömiksi tai väärää suuretta mittauviksi, mitä johtaja D kuvailee:

”Mutta esimerkiksi konsernimittareissa oleva sähköisten asiakkaiden lukumäärä on mun mielestä täysin epärelevantti mittari, mutta sähköisten laskujen osuus on aivan toinen. Jos meillä on kymmenen asiakasta ja niistä kahdella ei ole sähköisiä laskuja, mutta niitä [laskuja] on neljä kappaletta ja se on kuitenkin vaikka triljoonasosapromille, niin sitä on niin kuin turha seurata, että kaksi kymmenestä ei ole sähköisiä.”

Toisaalta käytössä olevaan mittaristoon kaivattiin myös uusia laatumittareita esimerkiksi virhemääristä tai kontrollipisteiden noudattamisesta. Johtaja D mielipide, jonka mukaan tämä ohjaa kontrollia väärään suuntaan on yksi viidestä suurimmasta mittausjärjestelmän vastustusta lisäävästä tekijästä (Simons 2005, 103).

Haastatellut johtajat näkivät tärkeäksi myös mittareiden ja raporttien tiedon jalostamisen pidemmälle. Nyt käytössä olevista mittareista he kaipaisivat pidemmälle vietyä tulkintaa siten, että raporttien perusteella tuotettaisiin jopa konkreettisia päätösehdotuksia.

Huolestuttavin asia on kuitenkin, että osa johtajista koki toiminnan tuloksen ja mittareiden välisen syy-seurasuhteen ajoittain puutteelliseksi. Johtaja A kuvaakin tilannetta:

”Kirveelläkään ei [Johtaja X] pysty tuottamaan tietoa, että onko projektista yhtään mitään hyötyä. Mikä on ikään kuin tavallaan sääli.”

Tämän seurauksista hän jatkaa edelleen:

”Tällä hetkellä me toimitaan vahvasti luulon varassa ja se on musta säälettävää. Ihmettelen, että mistä ihmiset keksii motivaation tehdä asioita, koska tässä on se vaara että tehdään ihan hölmöjä asioita,



jotka eivät johda minnekään. Kun sä et nää kuin epäsuorasti, että mihin suuntaan voitto liikkuu.”

### 5.4.3 Ohjausjärjestelmän tuki kriittisille menestystekijöille

Haastatellut johtajat kokivat suurimmaksi osaksi, että diagnostisena kontrollikeinona käytetty tehokkuusmittaristo on tukenut hyvin kriittisissä menestystekijöissä suoriutumista. Toisaalta nähtiin myös, että osa kontrollijärjestelmän mittareista ei suoraan tue ensisijaisia strategisia tavoitteita. Samaan aikaan nämä nähtiin kuitenkin välttämättömäksi strategisten tavoitteiden taustalla olevalle perusliiketoiminnalle. Johtaja C kuvaakin tilannetta:

”Kannattavuusmittarit ei oikein mitenkään, jos ajatellaan, että primääri tavoite on kasvu niin ei mitenkään, mutta ottaen huomioon kuitenkin, että ei me voida pelkkää kasvua tehdä vaan pyörittää myös tervettä bisnestä siinä sivussa.”

Yhdessä kasvukeinossa, akvisitiokasvussa kontrollikeinoina on ollut akvisitiokasvun budjetti, jolle on viimeiset kaksi vuotta ollut olemassa omat tavoitteensa. Tämän ohjauksen ohelle kaivattiin myös jälkikäteislaskentaa, jota johtaja B kuvaa:

”[Kun] meillä on tavoitteet, mitä pitäis saada aikaan, niin totta kai meillä verrataan sitä siihen, mitä meillä on varaa käytettävissä näihin ja yritetään tässä kehittää jonkinlaista jälkikäteislaskentaa siihen, että miten hyvin me ollaan näissä jutuissa onnistuttu.”

Yrityksessä on myös halu kehittää johtamista siten, että suurempi osa tiedosta tuotettaisiin valmiina johtajille. Tämä vastaa myös hyvin edellisessä kappaleessa esitettyyn tarpeeseen saada pidemmälle jalostettua tietoa, sekä konkreettisempia toimenpide-ehdotuksia. Johtaja A kuvaakin tavoitetilaa näin:

”Nyt minusta on vahva projektio, että keskitetystä paikasta annettaisiin johtajille kaikki tilastot ja tavoitteet ja numerot, ettei niiden täytyisi itse tuottaa niitä, eikä hirvittävästi tulkitakaan niitä, vaan me konsulteerattaisiin niille valmiiksi, että tää tarkoittaa muuten, että sun pitäis saada tää luku paremmaksi, eikä niinkun tähän saakka, että sun pitäis keksiä tää luku. Ei meillä oo ollut aikaisemmin varaa tai henkistä kypsyyttä ajatella, että näitä asioita



keskitettäisiin, mutta nyt meillä on hyvä henki päällä, että meillä on sekä aikaa, että varaa tehdä sillä lailla.

#### 5.4.4 Ohjausjärjestelmän tulevaisuus

Johtajien käsityksen ohjausjärjestelmän tulevaisuudesta vaihtelivat hyvin maanläheisistä nykyisten kontrolloikeinojen laajemmasta käytöstä ja paremmasta tukemisesta täysin uudenlaiseen keskitettyyn tiedonhallintajärjestelmään, joka ohjaisi koko konsernissa tapahtuvaa työtä.

Nykyisten kontrolloikeinojen laajentamista ja syventämistä suunnittelee johtaja E, jonka yksi tärkeimpiä lähiajan tavoitteita on mittareiden saaminen kuntoon. Seuraavassa vaiheessa hän on suunnitellut huomion tarkemman huomion kiinnittämistä tulevaisuuden suunnitteluun. Tätä haastetta hän kuvaa seuraavasti:

”Oikeasti tällainen vuosisuunnittelu, strategiasuunnitteluprosessi ois aika kivaa vetää tietyn kaavan mukaan, joka toistuu tietyn kaavan mukaan. Se on tuskaa vetää se ekan kerran, mutta sitten se menee paljon paremmin. Ja se vaan täytyy tehdä riittävän maanläheisesti juuri niin, että se tukee sitä operatiivista, että se tukee sitä, että tavoitteisiin päästään konkreettisella tasolla.”

Kuvatunlaista suunnittelukierrosta on johtaja E:n liiketoimintaryhmässä kokeiltu tutkimuksen aikana kuluneena vuonna, mutta toistaiseksi tulokset ovat olleet verrattain vaatimattomia.

Toisessa yrityksessä pyrkimykset ovat yrityksen johtajan kontrolloikeinojen syventämisen kanssa hyvin samansuuntaiset. Suurimpana erona on, että toisessa yrityksessä on käynnissä järjestelmäkehityshankkeita, joiden tavoitteena on laskutuskontrollin ja työajankohdistamisen parantaminen.

Johtaja A:lla taas ilmaisi kauaskantoisemman suunnitelman kontrollijärjestelmän viemisestä hyvin pitkälle tietojärjestelmän muotoon. Hän kuvailee visiotaan tietojärjestelmästä seuraavasti:

”Meillä alkaa olemaan ymmärrys siitä, mitä ehkä pitäisi tehdä ja lopputulos on tällainen integroitu,



ehkä meille dedikoitu knowledgenhallintajärjestelmä, jossa on asiakastietokanta, oman tuotannon ohjaus, oman tuotannon järjestelmä, henkilöstötietokanta ja nää on saatavissa sillä tavalla, että sä tai sun esimies suunnittelee sun kapasiteetin, sillä tavalla että siellä on asiakastiedot ja kuormitusprofiilit ja tän tapainen, osana oleellista työmenetelmää.”

Hän näkee tämän tietojärjestelmän hyvin vahvasti myös toimintaa ja myös asiakastyön prosessia ohjaavana järjestelmänä:

”Tää prosessi on sellainen, että sä tiedät miten sun tulee työskennellä, että sä aamulla aloitat ja teet ensin tän ja sitten tän ja tossa kuussa sä teet ton ja ton asiakkaan noi päivitykset ja sitten sä käyt palaverissa ja kysyt asiakastyytyvää ja kaikki hommat sujuu monoliittisesti samalla tavalla joka puolella.”

Ohjausjärjestelmä tulisi edelleen toimimaan myös kontrollin välineenä eri esimestasoilla tiiminvetäjästä alkaen:

”Tiiminvetäjä tietää tarkkaan mitä sen täytyy milloinkin tehdä, eli tää ei oo semmoista, että sä tuut aamulla duuniin ja alat miettimään mitä sää teet, vaan suolla on tarkka proggis ja sitten se on sun älykkyydestä kiinni, että osaat implementoida ne nopeemmin vai hitaammin ja pystyt sää ylittämään ne kaikki normit, mitä me ollaan tehty.”

Suurempana visiona tämän kaltaisen ohjausjärjestelmän toteuttamisessa on kuitenkin mahdollistaa entistäkin nopeampi kasvutahti ja laajentaa toimintaa myös Suomen rajojen ulkopuolelle. Tästä johtaja A jatkaakin:

”Ja mä luulen kun mä katon Ikeaa, katon McDonalda ja H&M:ää ja tällaisia organisaatioita, niin siitä me saadaan kuva miten meidän pitää pystyä hoitamaan nää asiat tulevaisuudessa kun meitä on 100.000”



## 6 YHTEENVETO

### 6.1 Ohjausjärjestelmän nykytilanne Simonsin viitekehyksessä

Tutkimuksen alkuperäisenä kysymyksenasetteluna oli selvittää, mitkä ovat yrityksen strategian ja taloushallintoalan muutoksen taustalla olevat tekijät, ja mikä on niiden merkitys yrityksen ohjausjärjestelmään.

Yrityksen strategian ja toimialan muutoksen taustoja kartoitettiin case-yrityksen johtoryhmän haastattelulla sekä samalla alalla toimivan toisen yrityksen konserninjohtajan haastattelun perusteella. Toimialalla käynnissä olevaa muutosta hahmotettiin käyttämällä hyödyksi Porterin Competitive Strategy –teoksessa (1986) esittelemiä toimialan hajaantumisen syitä sekä viimeaikaista taloushallinnonalan sähköistymistä käsittelevää tutkimusta.

Kartoitettaessa tapahtuneiden muutosten ja strategian vaikutusta ohjausjärjestelmään käytettiin tutkimuksessa viitekehystenä Simonsin (1995) eri kontrollin keinot yhteenkokoavaa viitekehystä. Kuvaa Simonsin viitekehysten pohjalta täydennettiin viime aikoina tehdyllä tutkimuksella sekä palveluyritysten johtamisen teoreettisella taustalla.

Tutkimuksessa käytetty Simonsin (1995, 7) viitekehys oli hyvin käyttökelpoinen kuvaamaan yrityksen ohjausjärjestelmää. Odotetusti yrityksen ohjausjärjestelmässä oli piirteitä kaikista Simonsin kontrollikeinoista (1995, 7). Myös yrityksen kontrollikeinojen kehittyminen meni taloudellisten keinojen osalta odotetusti – taloudellinen kontrolli on ollut yrityksessä pisimpään käytössä, kuten Simons (1995, 128) on kuvannut. Simonsin kehitystä kuvaavan aikajanan mukaisesti taloudellisten keinojen jälkeen käyttöön ovat tulleet diagnostiset järjestelmät, jotka nykyään ovat merkittävässä roolissa yrityksen ohjauksessa. Pienenä poikkeuksena Simonsin kuvaamaan tyypillisimpään diagnostisten ohjausjärjestelmien käyttöön tosin oli, ettei yrityksessä vielä ole alettu säännöllisesti raportoida johdolle diagnostisten mittareiden poikkeamista.



Simonsin (1995, 128) mukaan interaktiivisia kontrollijärjestelmiä aletaan yleensä soveltaa laajamittaisesti eri kontrollijärjestelmistä viimeisenä. Hieman yllättäen tutkimuksessa yrityksessä interaktiivisten kontrollijärjestelmien luomiseen oli panostettu huomattavasti ja ne olivat tulokorttien ja etenkin niiden yhteydessä käytävien keskustelujen muodossa erittäin laajassa käytössä läpi yrityksen organisaation.

Toisaalta tavanomaisesti ennen interaktiivisten kontrollijärjestelmien käyttöönottoa vuorossa olevat uskomusjärjestelmät ja rajoitukset sekä määräykset olivat haastatteluiden mukaan yrityksessä varsin vähäisessä roolissa. Yrityksellä on määritetty arvot, missio ja visio, mutta esimerkiksi johdon haasteluissa kukaan johtajista ei maininnut arvoja yrityksen johtamisen välineinä. Tässä on myös kenties yksi suurimmista eroista toiseen haastateltuun yritykseen verrattuna, jonka konserninjohtaja korosti useasti yhteisten ja yhteisesti määriteltyjen arvojen merkitystä yrityksen johtamisessa ja ohjaamisessa. Yrityksen viimeaikoina kasva-  
neesta koosta huolimatta Johtaja E:n sanoja lainaten yritystä ohjataan vielä kuten pientä yritystä. Hänen mukaansa yrityksen kasvun yhteisenä nimittäjänä on ollut varsin höllästi talous- ja palkkahallinto ilman sitä tarkempaa valikoitumista. Muiden muassa nämä kommentit korostavat yrityksessä olevien sääntöjen ja määräysten verrattain vähäistä roolia, joka toisaalta mahdollistaa itsenäisten yksikköjen vapaan toiminnan ja nopean reagoimisen markkinatilanteen muutoksiin. Tähän asti erilaiset säännöt ja rajoitukset olivat ilmenneet yrityksessä lähinnä tavallisuudesta poikkeavissa tilanteissa jossa organisaation osan ohjausta on väliaikaisesti kiristetty – ja usein näissäkin tilanteissa suurin osa säännöistä ja määräyksistä on tullut organisaation osan omasta aloitteesta.

Tutkitun yrityksen strategiaproessi eteni hyvin perinteisesti vuosikellon mukaan perustuen vahvasti budjettiohjaukseen. Useat yrityksen johtajat pitivät hyvin positiivisena asiana sitä, että aikanaan luodussa yrityksen strategiassa oli pitäydytty nyt jo pidemmän aikaa, ja johtajat ovat näin voineet keskittyä pitkäjänteisten tavoitteiden saavuttamiseen muuttuvien tavoitteiden mukaan sopeutumisen sijasta. Hieman yllättäen toinen yrityksistä taas oli luonut strategiansa uudelleen noin vuoden välein, muistuttaen näin enemmän Lehmuskosken tutkimuksessa (2005)



esitellyjä mainostoimistoja. Yllättävää tämä oli siinä mielessä, että mainostoimistojen liiketoiminta on taloushallintoa suhdanneherkempää, mikä antaisi olettaa taloushallintoalan yrityksillä olevan paremmat mahdollisuudet pitkäaikaisen strategian noudattamiseen.

Simonsin (1995, 17) esittelemä Return-on-Management käsite herätti mielenkiintoa kaikissa haastatelluissa johtajissa. Tähän liittyen yrityksessä nähtiin johtajaresurssien vapauttaminen muille töitä siirtämällä tärkeimmäksi keinoksi parantaa johtamisen tuottoa. Toisessa yrityksessä johtajien ajankäytön hyödyn maksimoinnissa puolestaan luotettiin enimmäksä määrin kannustejärjestelmiin. Näistä kahdesta tavasta ensimmäinen on todennäköisesti pitkällä aikavälillä kestävämpi tapa, kun otetaan huomioon molempien yritysten nopea kasvu. Mielenkiintoista oli huomata, että Lehmuskosken (2006) tutkimuksessa havaittiin johtajien pitävän itsellään enemmän suoraa kontakti alaisiinsa sekä suurempaa alaismäärää. Tämä voi johtua esimerkiksi mainostoimistojen ja taloushallintoyritysten erilaisista henkilöstötyypeistä henkilökemioiden tärkeyden korostuessa mainostoimistoissa vielä muitakin asiantuntija-aloja enemmän.

Toimialan muutoksen kuvaamisessa käytetyn Porterin (1980, 196) listan toimialanhajaantumisen syistä kuvaamista asioista suurin osa on ollut aiemmin alan keskittymisen esteenä. Nykyään mikään hajaantumisen syy ei vaikuta enää niin voimakkaasti, että se estäisi alalla tapahtuvaa toimialan keskittymistä kehittymästä.

Molemmissa yrityksissä alan keskittymisen suurimmiksi liikkeelle laittajiksi nähdään taloushallinnon sähköistyminen sekä yhä suurempien yritysten ulkoistukset. Sähköisen taloushallinnon järjestelmät vaativat huomattavia investointeja ja suurempien yritysten ulkoistukset vaativat aikaisempaa erilaista osaamista sekä uskottavuutta markkinoilla. Koska sekä investointikyky, mahdollisuudet osaamisen kehittämiseen sekä uskottavuus ovat suuremmilla yrityksillä pieniä yrityksiä vahvemmat, ovat molemmat yritykset pyrkineet kasvamaan voimakkaasti.



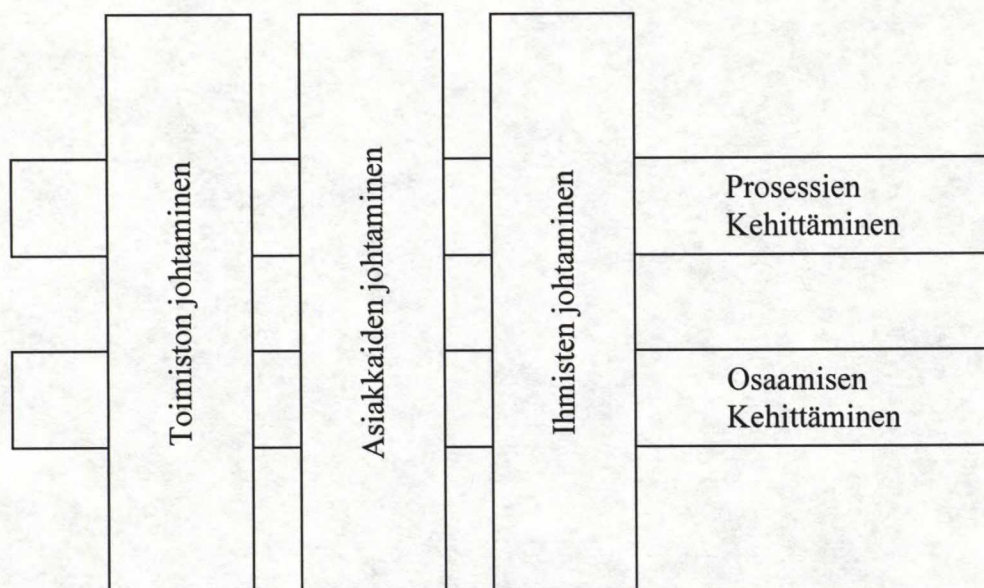
Nämä toimialan muutoksen mukanaan tuomat haasteet näkyvät vahvasti case yrityksen strategiassa. Yrityksen ohjausjärjestelmä taas on rakennettu yrityksen strategian pohjalta, joten asiat näkyvät myös yrityksen ohjausjärjestelmässä. Molempien yritysten ohjausjärjestelmien osana olevissa mittaristoissa ovat juuri toimialan muutoksen tarkastelun kannalta käytössä sähköisten asiakkaiden määrää kuvaavat mittarit. Toisaalta toimialan muutoksen kannalta merkittävää on myös suurten yritysten ulkoistuksien määrä, jota niin ikään seurataan yrityksessä. Tärkeimpänä vaikutuksena yritysten ohjaukseen on kuitenkin ollut edellä mainituista syistä johtuva pyrkimys suurempaan yrityskokoon, joka on näkynyt erittäin voimakkaana kasvuhakuisuutena molemmissa yrityksissä.

Porter (1996) esitti ajatuksen, jonka mukaan operatiivinen tehokkuus on toimimisesta samoin kuin kilpailijat, mutta paremmin. Sen sijaan strategian mukaan toiminen on toimimisesta toisin kuin kilpailijat tai samanlaisten asioiden tekemistä toisin kuin kilpailijat. Tässä näkyy osin myös asiantuntijapalveluyritysten ohjauksen suurin dilemma innovaation ja tuottavuuden välillä (Chang 2004). Tehokkuus on yksi suurimmista syistä, miksi yritykset ulkoistavat prosessejaan, joten tätä taustaa vasten ei ole yllättävää, että molemmissa yrityksissä korostettiin operatiivista tehokkuutta yli uniikin strategian. Toisaalta, olisi ainakin mukavaa kuvitella, että myös ulkoistuksissa voisi olla jollain keinoin saavutettavissa ainutlaatuista kilpailuetua.

## **6.2 Palveluyrityksen johtamisen viitekehys**

Lehmuskoski (2006) kuvasi pro gradu tutkimuksessa mainostoimiston johtamisen viitekehysten. Viitekehys koostui kolmesta johdettavasta osa-alueesta, toimiston, asiakkaiden ja ihmisten johtamisesta. Lisäksi viitekehyksessä oli kaksi kautta yrityksen koko linjan kulkevaa teemaa, prosessien sekä osaamisen kehittäminen. Nämä osa-alueet Lehmuskoski yhdisti mainostoimiston johtamisen viitekehyyksi:





Kuva 6 Mainostoimiston johtamisen viitekehys. Lehmuskoski 2006

Tutkimuksen osatavoitteena oli verrata Lehmuskosken (2006), tutkimusta toisen alaan. Taloushallintoala ja mainostoimistoala ovat molemmat tietointensiivisiä asiantuntijapalvelualoja, joten tutkimus antaa hyvät lähtökohdat testata Lehmuskosken (2006) viitekehystä toisella alueella.

Lehmuskosken (2006) määrittelemät toimiston johtamiseen liittyvät tehtävät ovat hyvin samankaltaisia myös taloushallinnon alan yrityksessä esimerkiksi strategia ja budjetointiprosesseineen. Tehtäviin kuuluu myös kannattavuuslaskenta, jolle annettiin suuri painoarvo tutkitussa yrityksessä. Perinteisessä tilitoimistomarkkinassa pienen asiakkuuden hoitaminen on ollut yksinkertaisempaa kuin usein mainostoimistossa. Kuitenkin suurempien ulkoistuksien myötä myös asiakastyöhön osallistuu usein monia ihmisiä tehden monesti vielä projektiluontoista työtä. Tämä tuo taloushallintoalan ja mainostoimistojen asiakkaiden johtamisen toimia lähemmäksi toisiaan. Samaten myös ihmisten johtamisen haasteet ovat hyvin samankaltaisia molemmilla aloilla, molemmissa tutkimuksissa haastatellut johtajat korostivat henkilöstön tärkeyttä yrityksen menestymisessä.

Teemoista ensimmäinen Lehmuskosken (2006) viitekehyksessä on prosessin kehittäminen. Tästä oli löydettävissä vastaavuuksia haastateltujen johtajien näke-

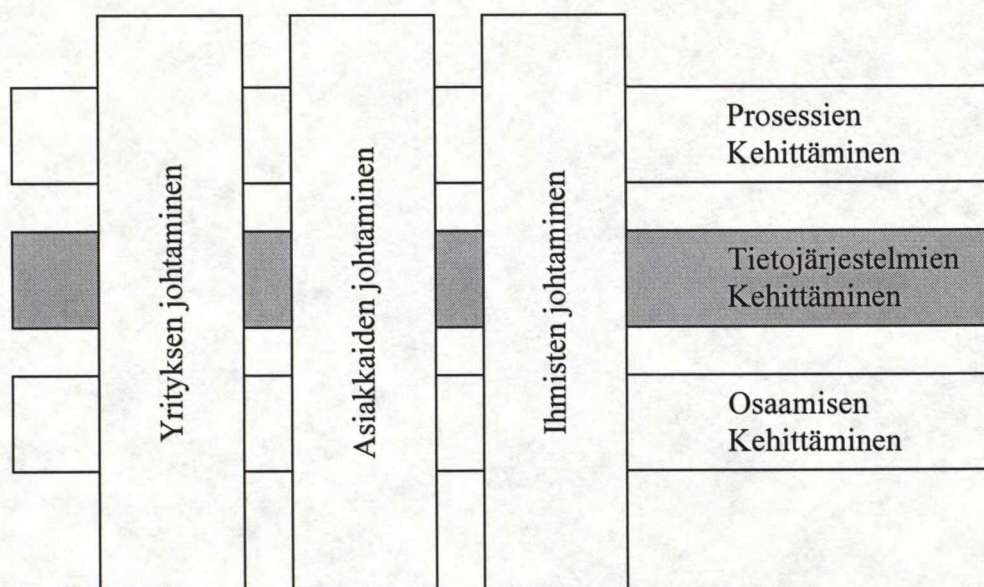


myksissä ja Lehmuskosken kuvaamissa toimenkuvien rajauksissa, prosessien määrittelyssä ja selkeyttämisessä. Erityisesti toisessa yrityksessä tämä nähtiin mahdollisuuteen parempaan tehokkuuteen ja toisaalta myös välttämättömyytenä ajatellen käynnissä olevaa voimakasta kasvua.

Toisena teemana on osaamisen kehittäminen, joka on taloushallintoalalla ehkä mainostoimistoalaa keskeisemmässä asemassa, koska taloushallinto työnä on paljon tarkemmin säädeltyä sekä tilintarkastajien ja verottajan puolesta tarkemmin valvottua. Osaamisen kehittäminen on ollut myös helpompi toteuttaa taloushallintoalalla osaltaan työntekijöiden selkeiden työnkuvien ansiosta. Näin ollen myös osaamisen kehittäminen oli järjestetty strukturoidummin kuin mainostoimistoissa, joissa koulutus tapahtui pääasiassa työssäoppimisen kautta (Lehmuskoski 2006). Taloushallintoalalla keskeisessä asemassa on esimerkiksi Kirjanpidon ja laskenta-toimen tutkinto KLT. Toisaalta tämä helpottaa myös taloushallintoalan henkilöstön motivointia ja onnistumisen osoittamista verrattuna mainostoimistomaailmaan, josta suurelta osin puuttuvat muodolliset tutkinnot (Lehmuskoski 2006).

Mainostoimiston johtamisen viitekehyksessä puuttui kuitenkin yksi koko yrityksen läpi kulkeva teema, jonka merkitystä kaikki haastatellut johtajat korostivat: tietojärjestelmien kehitys.





Kuva 7 Asiantuntijapalveluyrityksen johtamisen viitekehys. Mukaillen Lehmuskoski 2006

Yllä on tietojärjestelmien kehittämisellä Lehmuskosken (2005) mainostoimiston johtamisen viitekehyksestä laajennettu asiantuntijapalveluyrityksen johtamisen viitekehys. Prosessien ja osaamisen kehittämisen kanssa myös tietojärjestelmien kehittäminen läpäisee koko yrityksen toiminnan. Toimiston diagnostisten kontrollijärjestelmien toteuttamisessa on tietojärjestelmillä nykyisin merkittävä rooli. Asiakkaiden johtamisen tueksi puolestaan on olemassa esimerkiksi erilaisia asiakastiedon- ja myynnin johtamisen tietojärjestelmiä. Lisäksi ihmisten johtamiseen liittyvät tavanomaisesti omat HR-tietojärjestelmät. Taloushallintoalalla ihmisten johtamiseen liittyvät erittäin läheisesti erilaiset resurssisuunnittelu sekä työajan kohdistusjärjestelmät.

Tietojärjestelmien kehittäminen on luonteeltaan prosessien kehittämisen ja osaamisen kehittämisen välimaastossa. Taloushallinnon prosesseissa työn siirtäminen tietojärjestelmille on oleellinen osa prosessin tehostamista. Kuitenkin vain hyvin harvoin prosessin osia voidaan siirtää suoraan tietojärjestelmän hoidettavaksi vaan usein järjestelmille siirrettävä työ vaatii tietojärjestelmien kouluttamista, uusien ominaisuuksien kehittämistä tai jopa uuden järjestelmän käyttöönottoa. Tietojärjestelmät ovat myös Taloushallintoalalla ohittaneet paikoin tavanomaisen työpro-



sessin, selvimpänä esimerkkinä tästä on myynti- ja ostolaskujen lähettäminen, joka aikaisemmin vaati manuaalisen työn vaiheita, mutta joka nyttemmin on siirtynyt osin tietojärjestelmien väliseksi vuoropuheluksi.

Osaamisen kehittämisellä on myös voimakas linkki tietojärjestelmien kehittämiseen. Toisaalta tietojärjestelmien tehokas käyttö edellyttää uudenlaisen osaamisen kehittämistä henkilöstölle, mikä nähtiin hyvin suurena haasteena molemmissa yrityksissä. Toisaalta linkki toimii myös toiseen suuntaan, sillä osaamisen kehityksessä tietojärjestelmistä opitaan ottamaan enemmän irti ja toisaalta kehittämään niihin myös ominaisuuksia, joita ei aikaisemmin osattu hyödyntää.

Tietojärjestelmien kehitys on kuitenkin taloushallinnon kaltaisessa prosessin omaisessa asiantuntijatyössä niin tärkeä teema, että se on syytä eriyttää muusta prosessien ja osaamisen kehittämisestä. Taloushallinnon alan muuttuminen sähköisen taloushallinnon kehittymisen myötä tukee tätä väitettä. Lisäksi molemmissa tutkituissa yrityksissä tietojärjestelmistä ja niiden kehityksestä vastaavat on eriytetty omiksi organisaatioikseen.

Alan kilpailutilanteen kiristyessä ja käsillä olevan murrosajan mentyä ohi tietojärjestelmien hyödyntäminen ja niiden kehittäminen tulevat todennäköisesti entistä tärkeämmiksi. Yksi haastatteluista johtajista arvelinkin, että tulevaisuudessa alan yritysten menestymisen ratkaisee palveluiden konseptointi ja näitä konseptoituja palveluita parhaiten tukevien järjestelmien valinta ja hyödyntäminen. Dramaattisimman kuvan kuitenkin piirtää Mäkelä (2005, 78), jonka mukaan tietojärjestelmien kehityksen jatkuessa alan pienet yritykset joko laittavat lapun luukulle tai yhdistyvät suuremmiksi toimistoiksi. Syinä tähän ovat isojen yritysten paremmat mahdollisuudet tietojärjestelmäosaamisen hankkimiseen ja yksikkökustannuksiltaan edullisemmat ohjelmistot.

Tutkimuksen haastattelumetodin heikkoutena on sen suuritöisyys, joka pakottaa rajaamaan haastateltavaa joukkoa. Nyt tehdyn tutkimuksen heikkoutena voidaan pitää haastateltujen verrattain vähäistä määrää. Haastattelut kuitenkin kattoivat yrityksen konserninjohtaja sekä kaikkien liiketoimintaryhmien johtajat. Näin



haastatteluissa olivat mukana kaikki yrityksen ylimpään liiketoimintajohtoon kuuluvat henkilöt, joiden myötä kattava kokonaiskuva voidaan olettaa saaduksi. Triangulaation lisäämiseksi tutkimuksessa haastateltiin myös alalla toimivan toisen merkittävän yrityksen konserninjohtaja.

### **6.3 Jatkotutkimusaiheet**

Changin (2004) esittämä asiantuntijapalveluyrityksen johtamisen suurin ristiriita tuottavuuden ja innovaation välillä on erittäin mielenkiintoinen tutkimuskohde. Tästä näkökulmasta voisi jatkossa olla mielenkiintoista tutkia kuinka asiantuntijapalveluyritysten johtajat tasapainoilevat sosio-ideologista johtamista ja operatiivista tehokkuutta korostavan johtamistavan välillä. Erityisen mielenkiintoista olisi tutkia miten näkemykset asiasta kehittyvät johtajan johtamisuran pidentymisen myötä.

Samanlainen vertailuasetelma on myös kilpailuedun hakemisessa operatiivisen tehokkuuden tai uniikin strategian avulla. Mielenkiintoinen kysymys on esimerkiksi, koska operatiivisen tehokkuuden tavoittelu muuttuu uniikiksi strategiaksi.

Tässä tutkimuksessa käsiteltiin toimialan muutosta alan suurimpien ja kehityksessä voimakkaimmin mukana olevin yritysten näkökulmasta. Tutkimisen arvoista voisi myös olla, miten alalla toimivat pienimmät yritykset ovat kokeneet toimialan kehityksen ja kuinka se on näkynyt pienempien toimistojen toiminnassa ja ohjauksessa. Vastaavalla tavalla mielenkiintoista olisi myös tehdä muutaman vuoden kuluttua seurantatutkimus siitä, onko ala kehittynyt tämän tutkimuksen tekoajankohdan arvioiden mukaisesti.



## LÄHDELUETTELO

### Kirjalliset lähteet:

- Airola, P. 1986, *Tilitoimistojen menestyminen vuosina 1982–1986*, Helsinki School of Economics.
- Alvesson, M. & Karreman, D. 2004/0, "Interfaces of control. Technocratic and socio-ideological control in a global management consultancy firm", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 29, no. 3-4, pp. 423-444.
- Auzair, S.M. & Langfield-Smith, K. 2005, "The effect of service process type, business strategy and life cycle stage on bureaucratic MCS in service organizations", *Management Accounting Research*, vol. 16, no. 4, pp. 399-421.
- Björnenak, T. & Olson, O. 1999/12, "Unbundling management accounting innovations", *Management Accounting Research*, vol. 10, no. 4, pp. 325-338.
- Chang, L. & Birkett, B. 2004, "Managing intellectual capital in a professional service firm: exploring the creativity–productivity paradox", *Management Accounting Research*, vol. 15, no. 1, pp. 7.
- Dahlberg, T. 2004, "Taloushallinnon sähköistyminen muuttaa alaa", *Tilisanomat*, no. 3, pp. 34.
- Eccles, R.G. 1991, "The Performance Measurement Manifesto", *Harvard business review*, vol. 69, no. 1, pp. 131-137.
- Goold, M. & Campbell, A. 1990, *Strategies and styles the role of the centre in managing diversified corporations*, Repr edn, Oxford Blackwell.
- Goold, M., Campbell, A. & Alexander, M. 1994, *Corporate-level strategy creating value in the multibusiness company*, New York Wiley.



Grady, M. 1991, "Performance Measurement: Implementing Strategy", *Management Accounting*, , no. June.

Granlund, M. & Lukka, K. 1998, "Towards increasing business orientation: Finnish management accountants in a changing cultural context", *Management Accounting Research*, vol. 9, no. 2, pp. 185-211.

Granlund, M. & Malmi, T. 2004, *Tietotekniikan mahdollisuudet taloushallinnon kehittämisessä*, Helsinki WSOY.

Granlund, M. & Malmi, T. 2002, "Moderate impact of ERPS on management accounting: a lag or permanent outcome?", *Management Accounting Research*, vol. 13, no. 3, pp. 299-321.

Grönfors, M. 1982, *Kvalitatiiviset kenttätutkimusmenetelmät*, WSOY, 1982, Porvoo.

Hirsjärvi, S. & Hurme, H. 2000, *Tutkimushaastattelu : teemahaastattelun teoria ja käytäntö*, Yliopistopaino, 2000, Helsinki.

Hirsjärvi, S. & Hurme, H. 1980, *Teemahaastattelu*, Gaudeamus, 1980, Helsinki.

Holtari, S. 2006, "Myy hyvä tilitoimisto!", *Talouselämä*, , no. 35, pp. 59-62.

Jönsson, S. & Gronlund, A. 1988, "Life with a sub-contractor: New technology and management accounting", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 13, no. 5, pp. 513-532.

Kaplan, R.S. 1991, "New Systems for Measurement and Control", *The Engineering Economist*, vol. 36, no. 3, pp. 201-218.

Kaplan, R.S. & Norton, D.P. 1996, "Linking the balanced scorecard to strategy", *California management review*, vol. 39, no. 1, pp. 53-79.

Kaplan, R.S. & Norton, D.P. 1992, "The Balanced Scorecard--Measures That Drive Performance", *Harvard business review*, vol. 70, no. 1, pp. 71-79.



Karjalainen, N. 2000, *Sähköinen liiketoiminta : haaste strategialle*, WSOY, 2000, Porvoo.

Kirjanpitolaitosten liitto 2003, *Jäsentutkimus 2003*.

Lehmuskoski, M. 2006, *Johdon laskentatoimen kehittyminen sekä toiminnan byrokratisoituminen tietointensiivisissä pienissä ja pk-yrityksissä. Komparatiivinen case mainostoimistoista.*, Helsinki School of Economics.

Leinonen, S. 2005, *Kokonaisvaltainen suorituksen mittaaminen ja Balanced Scorecard*, Lappeenranta teknillinen yliopisto.

Lith, P. 2005, "Taloushallinnon palvelujen kasvuyritykset", *Tilisanomat*, , no. 4, pp. 18-23.

Lith, P. 2004, "Tili- ja tilintarkastustoimistojen liikevaihto kasvu-uralla", *Tilisanomat*, , no. 1, pp. 20-25.

Lith, P. 2002, *Ala, jota suhdanteet eivät heiluttele*.

Määttä, S. 2000, *Tasapainoinen menestysstrategia Balanced scorecardin tuolla puolen*, Helsinki Inforviestintä.

Maister, D.H. 1993, *Managing the Professional Service Firm*, Simon & Schuster, New York.

Mäkelä, J. 2005, *Sähköisen taloushallinnon käyttöönotto ja sen vaikutukset tilitoimistojen toimintaan*, Tampereen yliopisto.

Olugbode, M., Richards, R. & Biss, T. 2007, "The role of information technology in achieving the organisation's strategic development goals: A case study", *Information Systems*, vol. 32, no. 5, pp. 641-648.

Olve, N., Roy, J., Wetter, M. & Tillman, M. 1998, *Balanced scorecard : yrityksen strateginen ohjausmenetelmä*, WSOY, 1998, Helsinki.



- Perren, L., Berry, A. & Partridge M 1998, "The evolution of managerial information, control and decision-making processes in small growth-oriented service sector businesses: exploratory lessons from four cases of success", *Journal of Small Business and Enterprise Development*, vol. 5, no. 4, pp. 351-361.
- Porter, M.E. 1996, "What Is Strategy?", *Harvard business review*, vol. 74, no. 6, pp. 61-78.
- Porter, M.E. 1987, "From competitive advantage to corporate strategy", *Harvard business review*, vol. 65, no. 3, pp. 43.
- Porter, M.E. 1980, *Competitive strategy techniques for analyzing industries and competitors*, New York Free Press.
- Promenade Research 2005, *Tilitoimistojen asiakastyytyväisyys 2005*.
- Salo, U. 2002, "Ympäristön muutos luo kehityspaineita tilitoimistoille", *Tilisano-*  
*mat*, , no. 4, pp. 40-45.
- Santori, P.R. & Anderson, A.D. 1987, "Manufacturing Performance in the 1990s", *Journal of Accountancy*, vol. 164, no. 5, pp. 141-147.
- Scapens, R. 1990, "Researching management accounting practice: The role of case study methods", *The British Accounting Review*, vol. 22, no. 3, pp. 259-281.
- Schrey, T. 1990, *Erään laskentatoimen palveluyrityksen liiketoiminnan kehittäminen. Hki 1990. 76 s.*
- Simons, R. 1990, "The role of management control systems in creating competitive advantage: New perspectives", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 15, no. 1-2, pp. 127-143.
- Simons, R.L. 1995, "Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal (Hardcover)", *Harvard Business School Press Books*, , pp. 1.



Toivonen, M. 2002, *Toimialaraaportti 2002, Taloushallinnon palvelut*.

Tuomela, T. 2005, "The interplay of different levers of control: A case study of introducing a new performance measurement system", *Management Accounting Research*, vol. 16, no. 3, pp. 293-320.

Turney, P.B.B. & Anderson, B. 1989, "Accounting for Continuous Improvement", *Sloan management review*, vol. 30, no. 2, pp. 37-47.

Ulrich, D. 1998, "Intellectual Capital = Competence x Commitment", *Sloan management review*, vol. 39, no. 2, pp. 15-26.

Vahtera, P. 2000, "Tilitoimiston asiakaspalvelut internetissä : verkkolaskutus - asiakaspalvelun kivijalka", *Tilisanomat*, , no. 4, pp. 28.

Vaivio, J. 1999/11, "Examining "The quantified customer"", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 24, no. 8, pp. 689-715.

Vaivio, J. 1995, *The emergence of non-financial management accounting measures a case study*, Helsinki Helsingin kauppakorkeakoulu.

Virtanen, T. 2006, *Johdon ohjausjärjestelmät muuttuvassa toimintaympäristössä*, Helsinki School of Economics.

### **Sähköiset lähteet:**

<http://www.vero.fi/default.asp?article=1691&language=FIN>, 2.12.2007, Verokko, *Ohjelmistointegraatio – Tyvi-palvelun nykytilanne*, Verohallitus 2002

### **Haastattelut**

22.1.2007 Johtaja A

29.1.2007 Johtaja B

6.2.2007 Johtaja C



13.3.2007 Johtaja D

14.3.2007 Johtaja E

10.7.2007 Johtaja F



## Liitteet

### Liite 1 – Eräiden tilitoimistojen tuloslaskelmat

TULOSLASKELMA t€	Tilitoimisto												Keskiarvo
	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L	
Liikevaihto	619	617	749	612	639	742	457	235	452	293	413	486	
Liiketoiminnan muut tuotot	0	0	0	5	3	0	1	0	1	0	0	0	0 %
Materiaalit ja palvelut	0	-13	-1	-7	-6	-31	0	0	-9	0	0	-59	-2 %
Henkilöstökulut	-370	-336	-392	-331	-460	-353	-243	-140	-313	-155	-154	-270	-56 %
Poistot ja arvonalentumiset	-26	-23	-34	-58	-31	-11	-10	-5	-15	-27	-20	-17	-4 %
Liiketoiminnan muut kulut	-102	-136	-149	-147	-167	-288	-79	-65	-66	-76	-127	-131	-24 %
Liikevoitto	122	108	174	73	-23	59	127	26	50	34	112	9	14 %
Rahoitustuotot ja -kulut	-2	1	-5	-11	3	1	0	0	0	-11	-2	-4	0 %
Tulos ennen veroja	119	109	169	63	-20	59	126	25	50	23	110	5	13 %
Tuloverot	-35	-32	-49	-19	0	-17	-37	-7	-15	-6	-30	-2	-4 %
Tilikauden tulos	85	77	120	44	-20	42	90	17	36	17	80	3	9 %

### Liite 2 – Tutkimuksessa käytetty haastattelurunko

#### Haastattelun taustat ja eteneminen

##### Taustatiedot

##### Tausta gradusta:

”Mitkä ovat yrityksen strategian ja toimialan muutoksen taustalla olevat tekijät ja mikä on niiden merkitys yrityksen ohjausjärjestelmään”

##### Toimialan muutos

Mitkä ovat muutoksesta aiheutuneet haasteet ja mahdollisuudet?  
Miten mittaat menestystä toimialan muutoksen taustalla olevista tekijöistä?  
Mikä on näiden tekijöiden vaikutus ja miten ne näkyvät yksikkösi strategiassa?  
Tulevatko toimialan rajat pysymään samanlaisina?  
Tulevatko toimialarajat hämärtyään/miten näkyy yksikkösi toiminnassa?  
Mitä uutta oma yksikkösi tuo toimialan tilanteeseen?

##### Yrityksen strategia

Miten yrityksen strategiset tavoitteet heijastuvat yksikkösi ohjaukseen?



Operatiivinen tehokkuus on samojen asioiden tekemistä paremmin kuin muut. Strategian mukaan toimiminen on toimimista toisin kuin kilpailijat. Kumpaa sovelletaan yksikössäsi?

Miten strategiaprosessi toimii?

Miten organisaation eri osat osallistuvat prosessiin?

#### **Ohjausjärjestelmä**

Mikä on lähestymistapasi johtamisessa ja ohjaamisessa?

Miten painottaa toiminnanohjausta teknokraattisen ja sosio-ideologisen ohjauksen välillä?

Miten kontrollikeinot ovat kehittyneet yrityksen kasvun myötä?

Mikä on näiden tuki strategian saavuttamiseen?

Miten varmistetaan paras ROM (return-on-management)?

#### **Toiminnan ohjaus**

Miten investointeja suunnitellaan ja valvotaan?

Miten vastuualueluokittelut on toteutettu?

Millainen on yksikön toiminnanohjausjärjestelmä?

Millainen on yksikön kontrollijärjestelmä?

#### **Konserni**

Miten perustelet yksikkösi kuulumisen konserniin? / Miten konserni luo arvoa?

**Mikä on tärkeätä koko yrityksen kehitykselle?**

**Kysyttävää tai lisättävää?**